تدقيق الحسابات

في ضوء المعايير الدولية

نظرية وتطبيق

الأستاذ الدكتور
علي عبدالقادر الذنيبات
أستاذ المحاسبة والتدقيق - قسم المحاسبة كلية الأعمال
الجامعة الأردنية

مقيم ومحكم
من عمادة البحث العلمي
الجامعة الأردنية



الطبعة الخامسة
2015

تدقيق الحسابات
في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق

الأستاذ الدكتور علي عبدالقادر الذنيبات
أستاذ المحاسبة والتدقيق
قسم المحاسبة/كلية الأعمال
الجامعة الأردنية

مقيم ومحكم من عمادة البحث العلمي – الجامعة الأردنية

الطبعة الخامسة

2015

تحذير

الطبعة الخامسة 2015

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية

(2006/9/2558)

رقم التصنيف : **657.45**

المؤلف ومن هو في حكمه: الذنيبات، علي عبدالقادر حسن.

تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية: نظرية وتطبيق /

علي عبدالقادر حسن الذنيبات. _

عمان : المؤلف، **2006.**

(456) ص

ر. إ. (2006/9/2558)

الواصفات: /تدقيق الحسابات/ المحاسبة المالية /

* تم أعداد بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية من قبل دائرة المكتبة الوطنية.

بسم الله الرحمن الرحيم

"إن الله كان عليكم رقيباً"

(النساء ١)

"والذين هم لأماناتهم وعهدهم راعون* والذين هم بشهاداتهم قائمون"

(المعارج ٣٢، ٣٣)

"إن خير من استأجرت القويّ الأمين"

(القصص ٢٦)

الرقابة
الأمانة
العهد
القوة
الشهادة



تدقيق الحسابات

في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق

الإهداء

إلى

الأمناء على العهد

الصادقين في الانتماء

الشهداء بالحق

مقدمة الطبعة الأولى

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على النبي الهادي الأمين، وبعد،،

يمكن القول مجازاً بأن تدقيق الحسابات يعتبر بمثابة الشريان الأبهر الذي يغذي البيانات المالية بالحياة فتصبح ذات قيمة ووجود وكأنها الجسد الذي تدب في أوصاله الحياة بانسياب الدم فيه. فالبيانات المالية هدفها التأثير ومصدّرها يبتغي التأثير ومستخدمها يرنو إلى حسن التدبير بتوجيه التأثير، والسؤال هنا هو من الذي يجسر الفجوة بين أهداف المصدّرين والمستخدمين إن لم يكن القوي المستقل المحايد الأمين؟.

إن تدقيق الحسابات هو ذلك العلم والفن النابع من الحاجة، المقنّن لاستغلال الموارد النادرة في إشباع الرغبات الجامحة، بطمأنة الباحث عن القرارات الصائبة بالاعتماد على البيانات المتداولة.

هو علم باعتماده على المبادئ والأسس والمعايير، وفن بالنهج المتبع في توظيف هذا العلم بحكمة المدقق الناقد الخبير. إنّ فنّ الفحص والتحقق والتقرير يتمازج فيه العلم بالأسس والمعايير مع الحكم المهني في رسم منهجية التدقيق وفي عملية التخطيط والتنفيذ. وإن هذا النزر البسيط من التنظير مقدمة إلى كتاب في مجال التدقيق يحتوي التنظير والتطبيق في سبعة عشر فصلاً فيما يلي بيانها باختصار شديد:

لقد جاء الفصل الأول من هذا الكتاب ليلقي الضوء على الأهداف والنشأة والتطور في التدقيق، ومن ثم فالفصل الثاني بالضرورة عن أنواع التدقيق وخدمات التأكيد فيه تفصيل مفيد ليقود الى الفصل الثالث من التنظير بالحديث عن المعايير يليه الفصل الرابع ليسهب في البيان عن مسؤوليات المدققين في الأنظمة والقوانين وحسب المعايير. وفي ضوء هذا التنظير وتمهيداً لما يقوم به المدقق من تخطيط وتنفيذ جاء

الفصل الخامس بشكل بسيط عن قواعد السلوك المهني لتمثل ضوابط العمل بشكل سديد.

التخطيط للتدقيق متطلب وفقاً للمعايير وقبل مباشرة عملية التنفيذ بالضرورة، ولذلك يبيّن الفصل السادس خطواته بالتفصيل منافياً للارتجال في التدقيق، وضابطاً لحكم المدقق كمهني خبير. وأما الرقابة الداخلية والأدلة فهما فصلان ضروريان من خلالهما تتم عمليات الفحص والتحقق، وللمدقق معهما تعامل واسع متصل، لذلك تم تفصيلهما في الفصلين السابع والثامن ليتم تتويج الجانب النظري بفصلين عن التقارير، حيث ركز الفصل التاسع على التحديد من فصول التنظير على نتيجة عملية التدقيق، بل على زبدة التدقيق وأهم مكوناته المتمثلة في التقرير وركز الفصل العاشر على قضايا أخرى تتعلق بالتقارير.

وبالانتهاء من تفصيل عملية التنظير فإن تنفيذ عملية التدقيق بناءً على ما تم بيانه فيما مضى من فصول جاء بشيء بين التفصيل والاختصار في سبعة فصول عملية، حيث تركز الحدي عشر على استخدام العينات في التدقيق، وركز الثاني عشر على تدقيق الأنظمة الحاسوبية. وأما الفصول الثلاثة اللاحقة، الثالث عشر والرابع عشر والخامس عشر، فكان الإهتمام بدورتي الايرادات والنفقات تركيزاً على تدقيق المبيعات والمشتريات ودورة الرواتب والأجور، ليختم الكتاب بفصلين يتعلقان بتدقيق حسابات الميزانية تركيزاً على الأصول في الفصل السادس عشر ومختتماً بالالتزامات وحقوق الملكية في الفصل السابع عشر منتهياً بالصلاة والسلام على خير البرية.

والله ولي التوفيق

المؤلف

أ. د. علي الذنيبات

تعديلات الطبعة الخامسة

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسوله الكريم وبعد،

إن تدقيق الحسابات، بشقية النظري والعملي، كعلم وفن، كغيره من العلوم الاجتماعية، يمثل نوع من البناء الاجتماعي الذي يتأثر بالبيئة ومستجداتها. وبالتالي فهو يتطلب استمرارية التعديل والتنقيح بما يحقق الأهداف المرجوة منه لخدمة مستخدمي البيانات المالية على أفضل وجه. ولما كانت معايير التدقيق الدولية تسعى إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، وهي في نفس الوقت في تغير وتطور مستمر، فإنه لا بد من المراجعة الدائمة إلى ما يكتب من مؤلفات في تدقيق الحسابات.

وإن المتفحص لمعايير التدقيق الدولية يتبين أن ثمة تعديلات تطرأ على هذه المعايير بين الحين والآخر، ولذلك فإن الحاجة ملحة لمراجعة ما يكتب في مجال التدقيق باستمرار، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى طبعة جديدة من تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية، وفيما يلي أهم التعديلات التي أدخلت في هذه الطبعة الرابعة:

1- تم تصحيح الأخطاء اللغوية والأخطاء المطبعية التي وردت في الطبعة الرابعة في مختلف الفصول.

2- تصحيح ترقيم الفقرات الخاصة ببعض الفصول، حيث كانت هناك أخطاء في ترقيم بعض الفقرات نتيجة عملية الطباعة.

3- إضافة عناوين جديدة لبعض الفقرات التي كانت بدون عناوين في بعض الفصول بالرغم من أهميتها ، لذاك تم التركيز عليها وتمييزها بعناوين واضحة.

4- تعديل متطلبات الرقابة على الجودة التي وردت في آخر الفصل الثالث وذلك تمشياً مع تعديلات المعيار الدولي للرقابة على الجودة.

5- ضمن الفصل السادس إضافة فقرة عن الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار قبل توقيع العقد.

6- إعادة صياغة خصائص البيانات المالية وفقاً لآخر تعديلات معايير الابلاغ المالي الدولية وذلك ضمن الفصل الثامن. وذلك في بداية الحديث عن أدلة التدقيق، حيث تم تقسيم الخصائص وفقاً للمعايير إلى أساسية ومعززة.

7- تم إلغاء بعض الأمور من فصل التقارير ، حيث تم التركيز على التقارير حسب آخر تعديلات المعايير ذوات الأرقام 700 و705، وتم التخلص من أشكال ومحتويات التقارير التي كانت قبل ذلك منعاً لحدوث إرباك أو تشويش للقاريء.

8- تم تقسيم الفصل التاسع إلى فصلين، الأول منهما تحت مسمى الفصل التاسع، ويتعلق بتقارير المدقق عن البيانات المالية، وأضيف فصل جديد بعنوان الفصل العاشر: تقارير المدقق عن قضايا أخرى. وبالتالي أصبح الكتاب يتكون من سبعة عشر فصلاً، بدلاً من ستة عشر وتم إعادة ترقيم بقية الفصول.

ولله المنة والفضل

المؤلف

أ. د. علي الذنيبات

محتويات الكتاب

الفصل الثالث عشر: تدقيق دورة الايرادات 335

الفصل الأول

مفهوم التدقيق ونشأته وأهدافه

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارئ من الإلمام بالأمور التالية:

1

- ✓ معرفة المقصود بالتدقيق والمرتكزات الأساسية التي يرتكز عليها تعريف التدقيق.
- ✓ تكوين فكرة عن التطور التاريخي للتدقيق وأهداف التدقيق.
- ✓ معرفة العوامل التي تؤثر في الطلب على التدقيق.
- ✓ إدراك الهدف الأساسي من التدقيق الخارجي.
- ✓ تكوين صورة واضحة عما هو متوقع من المدققين في ضوء المعايير الحالية.

الفصل الأول
مفهوم التدقيق ونشأته وأهدافه

1 . مقدمة

التدقيق كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "*Audit*" والتي تعني "هو يستمع"، حيث كانت الحسابات في العصور السابقة تقرأ على أصحاب الأعمال أو الإقطاعيين أو المسؤولين الحكوميين حتى يطمئنوا على صحتها. وقد أطلق على هذه العملية كذلك "Audit" باللغة الإنكليزية والتي تعني التدقيق. ومن هنا ارتبطت عملية التدقيق بفحص الحسابات للتأكد من مصداقيتها، ولكن ظلت في تطور مستمر متأثرة بمتغيرات عديدة منها: طبيعة النظام الاقتصادي وأنواع الملكيات وأحجام المنشآت وتعدد عملياتها ومدى تعقيدها. فأصبح الأمر يتطلب عملية التحقق بالإضافة إلى الفحص، ثم أصبحت هناك حاجة للتقرير، حتى وصلت عملية التدقيق إلى مكوناتها الرئيسة في الوقت الحاضر، والتي تتكون من الفحص والتحقق وإعداد التقرير. ولكن طبيعة الفحص وعملية التحقق وإعداد التقرير أصبحت مختلفة في هذا العصر عما كانت عليه في السابق.

فالتدقيق هو فحص أو بحث عن أدلة وتقييم لهذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية، يقوم بهذه العملية شخص (أشخاص) مؤهل ومستقل عن معدي هذه البيانات وعن الأشخاص الذين يستفيدون منها بشكل مباشر، ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات بنية زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها (Gray and Manson, 2011).

إن الفرضية الأساسية التي تقوم عليها عملية التدقيق ويبنى عليها هذا التعريف هي أن البيانات المالية وغير المالية غير المدققة تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات. فالسؤال الذي يدور في خلد كل من يريد أن يستخدم البيانات في عملية اتخاذ القرار، سواء كان هذا المستخدم داخلياً أم خارجياً، هو ما درجة الثقة التي يمكن أن تحققها هذه البيانات وكيف يمكن زيادتها؟. لذلك من أجل زيادة

الموثوقية ودرجة الاعتماد على هذه البيانات من قبل المستخدمين الداخليين يتم الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في المنشاة. وتشكل وظيفة التدقيق الداخلي أحد الأنشطة الأساسية التي يعتمد عليها هذا النظام في تحقيق أهدافه المختلفة والتي من ضمنها الحصول على معلومات ذات مصداقية. أما المستخدمون الخارجيون للبيانات المالية وغير المالية فهم بحاجة إلى جهة ذات كفاءة واستقلالية تامة من أجل زيادة ثقتهم بالبيانات التي سيعتمدون عليها. فيجب أن تكون هذه الجهة ذات تأهيل علمي وعملي يمكّنها من القيام بالمهمة الموكولة إليها خير قيام. ويجب أن تكون هذه الجهة مستقلة استقلالا ماديا فلا تربطها بالمنشاة التي تقوم بتدقيق بياناتها أية روابط مادية يمكن أن تؤثر على استقلاليتها، وأن تكون كذلك مستقلة استقلالا ذهنيا، فتعطي رأيها بكل موضوعية ودون أي تحيز.

وقد عرف (Boynton, et al., 2006) التدقيق بأنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة. ومما يلاحظ على هذا التعريف أنه يركز على الأمور الهامة التالية:

أولاً: أنه عملية منتظمة Systematic Process: حيث أن عملية التدقيق عملية مخططة ومنطقية تتكون من خطوات محددة، وانه ليس عملية ارتجالية.

ثانياً: الحصول على أدلة وتقييمها بطريقة موضوعية: وهذا يعني أن عملية التدقيق ينبغي أن تتم بشكل يؤدي إلى خدمة الأطراف ذات العلاقة دون التحيز لأي فئة سواء كان ذلك خلال عملية جمع الأدلة أو تقييم النتائج.

ثالثاً: تأكيدات الإدارة Management Assertions: تقوم الإدارة بإعداد البيانات المالية والتي تشتمل على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (قائمة الدخل الشامل) وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى ملخص بالسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة. وعندما تقوم الإدارة بهذه العملية فهي تؤكد مسؤوليتها عن المعلومات المحتواة في هذه القوائم ، وهي بالتالي تؤكد على عدد من الأمور والتي تسمى عادة تأكيدات الإدارة بشأن البيانات المالية Management

Assertions، وترتبط هذه التأكيدات بالعمليات والأحداث الاقتصادية وأرصدة الحسابات والعرض والافصاح كما هي مبينة أدناه:

أ- التأكيدات الخاصة بالعمليات والأحداث الاقتصادية وتشمل:

1- **الحدوث:** العمليات والأحداث التي تم تسجيلها هي عمليات تخص المنشأة، أو أن العمليات المسجلة هي عمليات حدثت فعلاً وليست عمليات وهمية.

2- **الاكتمال:** جميع الأحداث والعمليات التي ينبغي تسجيلها قد سجلت بالكامل، أي لا يوجد تخفيض أو حذف في العمليات.

3- **الدقة:** القيم والبيانات الأخرى ذات العلاقة بالأحداث والعمليات المسجلة، قد سجلت بالشكل المناسب (بالقيم الصحيحة ووفقاً للمعايير).

4- **التصنيف:** الأحداث والعمليات تم تسجيلها في الحسابات الصحيحة.

5- **الحد الفاصل:** الأحداث والعمليات تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة (الفترة المناسبة).

ب- التأكيدات الخاصة بأرصدة الحسابات وتشمل:

1- **الوجود:** الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة لدى المنشأة.

2- **الاكتمال:** جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي يجب تسجيلها قد سجلت بالكامل، أي لا يوجد أي تخفيض أو حذف لهذه الأرصدة.

3- **التقييم والتوزيع:** الأصول والالتزامات وحقوق الملكية تظهر في البيانات المالية بالقيم المناسبة، وأية تسويات تتعلق بتقييمها سجلت بالشكل المناسب. وهذا التأكيد يتعلق بعدة تأكيدات تشمل:

أ- القيمة القابلة للتحقق، وهذه تتعلق ببعض أرصدة الأصول المتداولة مثل الذمم المدينة التي يطرح منها مخصص الديون المشكوك فيها.

ب- الدقة، كما ورد بالنسبة للعمليات، وتعني أن تظهر الأصدة بالقيم الصحيحة.

ت- الربط بين التفصيلات، وذلك أن يكون رصيد أي حساب رقابة يساوي أرصدة الحسابات التي يتكون منها، وعلى سبيل المثال رصيد الذمم المدينة يساوي مجموع أرصدة الذمم المدينة في أستاذ مساعد الذمم المدينة.

ث- التوقيت (الحد الفاصل)، وهو نفس ما ذكر عن العمليات، ويركز على ضرورة إنعكاس أثر كافة العمليات على الأرصدة في الفترة المالية الخاصة بها.

ج- التصنيف أو التبويب: ان تظهر الأرصدة وفقاً لتصنيفاتها حسب المعايير.

4- **الحقوق والالتزامات:** الأصول الظاهرة في البيانات المالية مملوكة للمنشأة والالتزامات هي حقوق أو ديون على المنشأة.

ج- التأكيدات الخاصة بالعرض والافصاح:

1- **الحدوث:** أن كافة الأحداث التي تم الافصاح عنها قد حدثت فعلاً وتخص المنشأة.

2- **الاكتمال:** أن كافة الأحداث ذات التأثير المادي قد تم الافصاح عنها.

3- **التصنيف والقابلية للفهم:** أن يتم تبويب الأرصدة في البيانات المالية وعرضها بالشكل الصحيح حسب متطلبات المعايير وبالشكل الذي يمكن مستخدم البيانات المالية من فهمها بالشكل المناسب.

4- **الدقة والتقويم:** أن تتم عملية عرض البيانات المالية بشكل دقيق، وبما يتفق مع المعايير المحاسبية، حيث تظهر الحسابات المقابلة وغيرها مرتبطة بالحسابات التابعة لها، على سبيل المثال يظهر مخصص الديون المشكوك فيها تابع للذمم المدينة.

إن التأكيدات المبينة أعلاه ذات أهمية بالغة للمدقق لأنه بناء عليها يقوم برسم خطة عمله من أجل جمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تتعلق بهذه التأكيدات ومن ثم إعطاء رأيه فيما يتعلق بعدالة القوائم المالية .

رابعاً: التطابق مع المعايير: حيث يقوم المدقق بالتأكد من مدى تطابق البيانات المالية والتأكيدات التي تقدمها الإدارة عن هذه البيانات مع معايير الابلاغ المالي الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومع القوانين والأنظمة ذات العلاقة حسب المتطلبات الخاصة بالبلد.

خامساً: توصيل النتائج: وهذا يعني أن عملية التدقيق تتوج بتقييم النتائج التي تم التوصل إليها وإعداد تقرير بشكل مناسب من أجل توصيل هذه النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.

سادساً: الأطراف ذات العلاقة: وهذا يشير إلى كل من يمكن أن يستخدم تقرير المدقق من الأفراد والمنشآت، مثل المساهمين والمستثمرين والإدارة والدائنين والمقرضين والحكومة وغيرها.

2. التطور التاريخي للتدقيق:

إن الحاجة إلى التدقيق تكاد تكون ملازمة لظهور الوكالة، حيث أنه منذ القدم، أينما كان هناك توكيل من طرف معين لشخص أو جهة أخرى فانه يكون هناك حاجة لوجود طرف ثالث يقوم بطمأنة صاحب الملكية عن مدى قيام الموكل بالأعمال الموكولة إليه حسب الشروط المتفق عليها. وقد كان المصريون القدماء يستخدمون من يتولون فحص السجلات الخاصة بالضرائب المقبوضة، وكذلك كان اليونانيون والرومان يقومون بفحص السجلات الخاصة بالمقبوضات والمدفوعات. وكذلك الأمر بالنسبة للإقطاعيين فقد كانون يعينون من يقوم بفحص الحسابات والتقارير المقدمة من قبل العاملين الذين يخدمون في إقطاعياتهم.

أما بالنسبة لتدقيق الشركات فيعود إلى أوائل القرن التاسع عشر حيث كانت الشركات ذات المسؤولية المحدودة، مما استدعى ضرورة وجود من يقوم بطمأنة المالكين غير الفاعلين وحمايتهم من تصرفات المالكين الذين يتولون إدارة شؤون المنشأة، والذين قد يقومون بتسيير أمور المنشأة لصالحهم. وبظهور الثورة الصناعية وما رافقها من تشريعات خاصة بالشركات وذلك في منتصف القرن التاسع عشر حدثت تغيرات جوهرية في طبيعة الملكية خاصة في بريطانيا. حيث أن الثورة الصناعية أدت إلى ظهور اقتصاديات الحجم والشركات الكبرى والإدارات ذات الخبرات المهنية الواسعة وبالتالي فصل الملكية عن

الإدارة (Boynton, et al., 2006) . وقد كان بعض المساهمين من غير أفراد الإدارة يتولون عملية التدقيق في البداية، حيث يتم تعيين هؤلاء المدققين من قبل زملائهم المساهمين. وفي ظل التطورات المرافقة للثورة الصناعية وزيادة الاهتمام بعملية التدقيق بدأ إنبثاق مهنة المحاسبة والتدقيق لتلبي احتياجات السوق، وبالتالي بدأت عملية تطوير التشريعات تتسارع، حيث بدأ التصريح لأفراد من غير المساهمين بتولي عملية التدقيق مما مهد لظهور شركات التدقيق. وفي نهاية القرن التاسع عشر بدأ الاهتمام بالتدقيق ينتقل من بريطانيا إلى الولايات المتحدة، وذلك بسبب تزايد الاستثمار الإنجليزي في الشركات الأمريكية. وقد كان تركيز التدقيق في ذلك الوقت منصبا على اكتشاف الأخطاء في حسابات الميزانية والغش الذي بدأ يظهر مع ظهور الإدارة المهنية في ظل غياب المالكين عن الرقابة المباشرة. وقد كان من أهم الميزات التي يتم التركيز عليها عند اختيار المدققين، السمعة الحسنة والأمانة والاستقلالية الذهنية، حيث أن الكفاءة المهنية والعلمية لم تكن موضع إهتمام.

وقي بداية القرن العشرين تزايد الاهتمام بالتدقيق والطلب عليه بسبب تزايد الاهتمام بالشركات المساهمة العامة وازدياد الفجوة بين المالكين والمديرين. وبدأ الاهتمام بالتشريعات في مجال المحاسبة من أجل الحصول على تقارير مالية ذات خصائص عامة موحدة. وفي العقد الثالث من القرن العشرين بدأ الاهتمام بحسابات النتيجة بالإضافة إلى الميزانية، وقد كان من الأسباب الرئيسة لظهور هذا الاهتمام هو الفشل المؤسسي والانهيارات في أسواق الأسهم، وخاصة انهيار سوق الأسهم في الولايات المتحدة عام 1929. وفي الأربعينات من القرن العشرين حدثت تحولات هامة في مجال التدقيق ومسؤوليات المدققين في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا كان منها:

1- التحول من التدقيق الكامل التفصيلي للحسابات إلى التدقيق باستخدام العينات من أجل التحقق من مدى عدالة القوائم المالية.

2- تركيز المدققين على أنظمة الرقابة الداخلية وربط الاختبارات التي يقومون بها بنتيجة تقييمهم لهذه الأنظمة.

3- تراجع التركيز على اكتشاف الغش كهدف أساسي لعملية التدقيق.

وقد استمرت عملية التطور في مجال التدقيق تسير جنبا إلى جنب مع التطورات الاقتصادية في البلدان المتقدمة ومع ما تتعرض له قطاعات الأعمال المختلفة من فشل وتراجع، وفيما يلي بيان للعوامل التي أدت إلى الطلب على التدقيق.

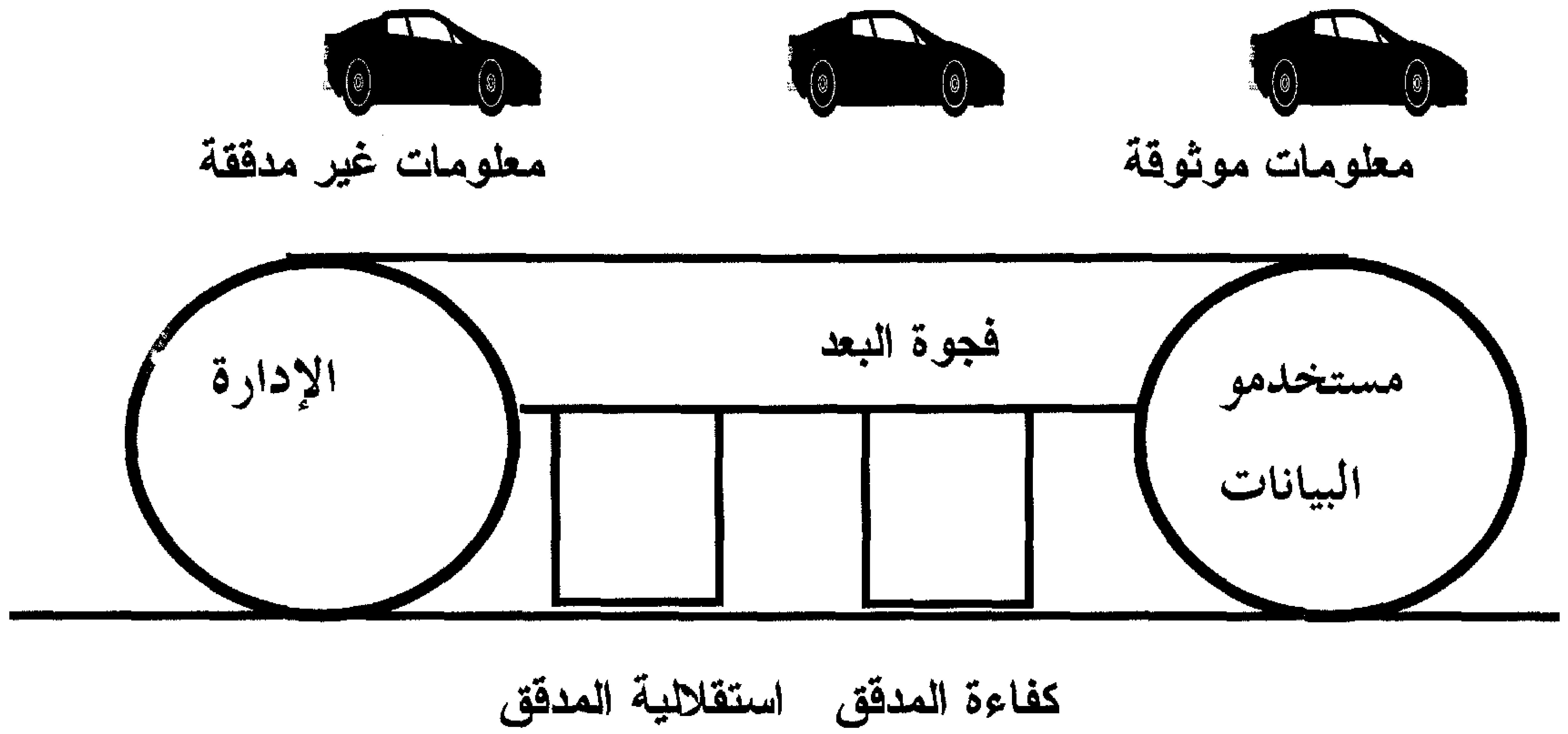
3. العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق:

1- فجوة البعد: Remoteness Gap

إن النقص في الموثوقية، وبالتالي الحاجة إلى طرف خارجي مستقل من أجل زيادة درجة الموثوقية في البيانات المالية ودرجة الاعتماد عليها يعود بشكل أساس إلى ما يسمى فجوة البعد Remoteness Gap (Lee, 1993). وهي الفجوة بين الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى الخارجية التي تعتمد على البيانات المالية الصادرة عن الإدارة. إن هذه الفجوة تعود بشكل أساس إلى عملية توكيل فريق معين لإدارة شؤون المنشاة. إن فصل الإدارة عن الملكية وبالتالي إستحالة إطلاع المالكين على الكم الهائل من العمليات المالية وغير المالية التي تحدث في منشآتهم يؤدي إلى حدوث فجوة في الاتصال بين الإدارة والمالكين. والإدارة هي المسؤولة عن توفير المعلومات الكافية لمن قام بتوكيلهم بإدارة المنشاة، وذلك من خلال التقارير المتعارف عليها.

وهذه الفجوة لها عدة أبعاد وهي المكاني والزماني والقانوني وبعد يتعلق بالتكلفة. حيث نجد أن مستخدمي البيانات المالية منتشرون في مناطق وأنحاء مختلفة متباعدة عن الإدارة التي تقوم بإعداد البيانات المالية، وكذلك فان هذه البيانات هي حصيلة عمليات محاسبية تمت على مدى سنة كاملة ستقدم إلى المستفيدين منها في فترة محددة، بالإضافة عدم إمكانية الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات المؤيدة للعمليات الاقتصادية من قبل مستخدمي البيانات المالية لأن ذلك غير عملي ويؤدي أيضا إلى إفشاء الأسرار وإلحاق الضرر بالمنشأة والمستفيدين منها. كذلك فإن إطلاع الفئات المختلفة على الدفاتر والسجلات يؤدي إلى تكاليف عالية تؤثر على كافة الفئات. والشكل التالي يوضح دور المدقق في تقليص فجوة البعد بين الإدارة ومستخدمي البيانات المالية من خلال استقلاليته وكفاءته:

شكل رقم 1-1[1] دور المدقق في تقليص فجوة البعد



2- تضارب المصالح Conflict of Interests

إن تعدد الفئات المستفيدة من القوائم المالية وتعدد الاستخدامات لهذه القوائم، وبالتالي تنوع المصالح، تجعل الفئات المختلفة بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة حتى تطمئنها بأن البيانات المالية أعدت بشكل موضوعي ومحايد دون تحيز لأي جهة. ويتمثل التضارب في المصالح بشكل رئيس في التضارب بين الإدارة والمساهمين، والتضارب بين الشركة والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين أو دائنين أو جهات حكومية وغيرها.

3- الأثر المتوقع Consequence

إن الهدف الأساس من عملية المحاسبة هو المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، حيث أن المحاسبة تتكون من ثلاثة أنشطة رئيسة وهي تحديد العمليات الاقتصادية وتسجيلها وتوصيل النتائج. وتعتبر عملية توصيل النتائج هي الهدف المقصود من عمليات التحديد والتسجيل. والغاية من توصيل النتائج للفئات ذات العلاقة أو الفئات المستفيدة من القوائم

[1]Gray, I. and Manson,S. (2011), The Audit Process, Chapman and Hall, London .

المالية هي تسهيل عملية اتخاذ القرارات. وإن من مستلزمات الاعتماد على القوائم المالية أن تتميز المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بملاءمتها ومصداقيتها حتى يكون أثرها في الاتجاه الصحيح. وبالتالي فإنه لا بد من جهة تتمتع بالكفاءة والاستقلالية لتطمين متخذي القرارات عن مدى مصداقية هذه البيانات.

4- التعقيد Complexity

إن التطور في العمليات الاقتصادية والمعالجات المحاسبية والمتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية أدخلت قدرا من التعقيد في عمل المحاسبين، وبالتالي فان المحاسبين في كثير من الأحيان يقومون بعمليات معقدة تتطلب كفاءات عالية وقد تؤدي إلى الوقوع في الأخطاء، مما ينعكس على البيانات المالية، وبالتالي فان عملية التدقيق تساهم في طمأنة الفئات المختلفة عن مدى ملاءمة ودقة العمليات المحاسبية التي تمت.

4. العوامل الاقتصادية التي تؤدي إلى الطلب على التدقيق[2]

1- تخفيض خطر المعلومات Information Risk

ويعني ذلك أن متخذ القرار الاقتصادي الذي يعتمد على معلومات مقدمة من جهة أخرى يواجه مخاطر تتعلق بمدى الاعتماد على هذه المعلومات، وهو بالتالي يسعى إلى إستخدام وسائل معينة لتخفيض خطر المعلومات. وقد ينتج خطر هذه المعلومات عن الأسباب التالية:

أ. عدم إمكانية التوصل للمعلومات مباشرة، حيث أن هذه المعلومات تصدر عن منشآت أخرى ويقوم بإعدادها أفراد آخرون ليس لهم صلة مباشرة بمستخدمي البيانات المالية الخارجيين.

ب. المصالح الشخصية لمن يقوم بتحضير المعلومات وإمكانية التحيز في إعدادها.

ج. اتساع حجم المنشآت وزيادة العمليات الاقتصادية وبالتالي زيادة حجم المعلومات المعالجة والمقدمة مما قد يؤدي إلى زيادة احتمال احتوائها على تحريفات.

[2] Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2014), Auditing and Assurance Services, Prentice Hall.

د. تعقيد العمليات المالية والمحاسبية وخاصة فيما يتعلق بالعمليات التبادلية بين الشركات وعمليات الدمج والاتحاد بين الشركات وغيرها.

2- تخفيض تكلفة رأس المال Lower Cost of Capital:

بما أن تزويد مستخدمي البيانات المالية ببيانات ذات مصداقية يؤدي إلى تخفيض خطر المعلومات، فان هذا يؤدي بالتالي إلى إمكانية الحصول على قروض بمعدلات فائدة أقل. والسبب في ذلك يعود إلى المبادلة بين العائد والمخاطرة. حيث أنه كلما قلت المخاطرة التي يمكن أن يتحملها المقرض يقل العائد الذي يمكن أن يقبل به.

3- المساعدة في الحيلولة دون وقوع الأخطاء والتحريفات وعدم الكفاءة.

يشكل كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بعض آليات التحكم المؤسسي التي تلعب دوراً مهماً في منع واكتشاف وتصحيح التحريفات الناتجة عن الخطأ والغش، فالمدقق الخارجي يزود مستخدم البيانات المالية بتأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية، ولذلك يأخذ بعين الاعتبار التخطيط لتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية ومن ثم يقوم بتنفيذ خطته لاكتشاف التحريفات المادية.

4- المساعدة في عملية الرقابة وإدخال التحسينات على العمليات التشغيلية المختلفة.

يقوم المدقق الخارجي بدراسة وفهم الرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وتقدير مخاطر الرقابة وبالتالي تحديد درجة اعتماده على نظام الرقابة في تحديد حجم اختبارت التدقيق. وإذا تبين للمدقق وجود خلل في النظام من خلال عملية الدراسة والفهم فإنه يقوم بتوجيه كتاب إلى الإدارة من أجل تصحيح هذا الخلل، مما يساعد في تحسين عملية الرقابة. أما التدقيق الداخلي فيلعب دوراً مهماً في عملية تقييم كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية سواً منها ما يتعلق بالبيانات المالية أو الأمور الادارية والتشغيلية.

5. أهداف التدقيق:

يتمثل الهدف الأساس للتدقيق الخارجي في الوقت الحاضر بإعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغش. أما تاريخياً فلا بد من الإشارة إلى أنّ أهداف التدقيق الخارجي مرت بتغيرات وتطورات مستمرة متأثرةً

بالظروف والتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ولا بد من الاشارة إلى أنّ ضرورة وجود مهنة التدقيق تنبع من ضرورة تلبية حاجات المجتمع، وبالتالي فانه يتوقع أن يكون التدقيق في تغير وتطور من أجل تلبية الاحتياجات المتطورة للمجتمع (Porter, 1992). وقد أشار الباحثون منذ القدم (Dicksee, 1898; Montgomery, 1912) إلى أن أهداف التدقيق الأساسية في بدايات ظهور التدقيق الإلزامي تمثلت في اكتشاف الغش واكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء في المبادئ.

وقد بينت (Porter, 1997) أنه بعد ذلك وخاصة في الفترة ما بين 1920 و1960 حاولت مهنة التدقيق مواجهة توقعات المجتمع غير المعقولة بتبني دور المثقف للمجتمع عن ما ، مى بالمسؤوليات المعقولة وكما تفهمها المهنة، حيث كان التركيز على إبراز مسؤولية ِدارة عن اكتشاف الغش والتلاعب، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك هي ثانوية، وأن الهدف الأساس للتدقيق هو إضفاء المصداقية على البيانات المالية. وفيما بعد الستينات من القرن العشرين تزايد النقد الموجه للمهنة من قبل السياسيين والإعلاميين وغيرهم منادين بضرورة تبني المهنة لدور اكبر في مجال اكتشاف الغش والتنبيه عنه (Sikka, et al., 1992). إلا أن المهنة استمرت في المراوغة وأصرت على أن المسؤولية الرئيسة في إكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة، وأن على المدققين أن يضعوا في خططهم ما يمكنهم من الخروج بتأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.

من المعروف قديما وحديثا وحسب معايير التدقيق الدولية أن المدقق يعطي رأيا Opinion وليس شهادة Certificate وهناك فارق كبير بينهما ولهما ارتباط كبير بمسؤولية المدقق وأهداف التدقيق. فالشهادة تتطلب التأكد التام المطلق بعد الاطلاع على البينات القطعية، وصحة البيانات تعني خلوها من أي نوع من الانحرافات سواء كان ماديا أم غير مادي. أما الرأي فهو أقل قطعية من الشهادة، ويحتمل الصحة والخطأ، حيث أن الرأي يعتمد على الحكم المهني. وعندما نشأ التدقيق بمفهومه الإلزامي وصدرت أول قوانين للشركات في بريطانيا عام 1844 تضمن قانون الشركات في تلك السنة بعض الأمور التي تتعلق بتدقيق الحسابات. وقد كان تقرير المدقق يسمى شهادة Audit Certificate، وكانت الشهادة تتعلق بصحة البيانات المالية، حيث كان المدقق يقول نشهد بأن البيانات المالية تعطي صورة

حقيقية وصحيحة "We certify that the financial statements give a true and correct view…". وكان دور المدقق في ذلك الوقت منصب على اكتشاف الغش والخطأ، لذلك كان مستخدمو التقرير يتوقعون أن المدقق يشهد بان البيانات المالية خالية من جميع أنواع الغش أو الانحرافات. ومن المعروف أنه حدث تطورات مختلفة في أهداف التدقيق ومسؤوليات المدققين ورافقها تغيرات في تقرير مدقق الحسابات ومحتويات هذا التقرير ومدلولاتها. وأخيراً أصبح المدقق يعطي تقريرا مطولاً يتكون من ثلاث فقرات وليس شهادة ويقول فيه " برأينا فان البيانات المالية تعطي صوره حقيقية وعادلة (تظهر بعدالة) ...". وقد تبنت معايير التدقيق الدولية (معيار رقم 700) تقرير مدقق الحسابات المطول والذي يتكون من ثلاث فقرات رئيسة وأشارت إلى أن المدقق يمكن أن يستخدم عبارة "تعطي صوره حقيقية وعادلة" أو "تظهر بعدالة" من كافة النواحي المادية. وهذه العبارات متوافقة مع الهدف الرئيس لعملية التدقيق، وهو حسب معايير التدقيق الدولية " إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية". وكذلك فإن معيار التدقيق الدولي رقم 700 والذي تم تعديله ليصبح ساري المفعول إعتباراً من تاريخ 2007/1/1 عدّل تقرير المدقق ليشمل أربع أو خمس فقرات مع تبني نفس العبارات الخاصة بالرأي. إذن بما أن المدقق سيعطي تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً فهذا يعني أن المدقق مطمئن لقارئ البيانات المالية ولتقرير المدقق بأن البيانات خالية من الانحرافات المادية، وليس ضامنا للقارئين بان البيانات خالية من الانحرافات حتى المادية. وقد بين **معيار التدقيق الدولي رقم 450** ان التحريف المادي يشمل عدة أمور، كما يلي:

يعرف التحريف المادي وفقاً لمعيار رقم 450 بأنه الفرق بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح لبند مسجل في القوائم المالية والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح لذلك البند الذي كان ينبغي أن يسجل به وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق، بالاضافة إلى أي تعديلات للمبالغ والتصنيفات والعرض والافصاح والتي وفقاً لحكم المدقق المهني تعتبر ضرورية للعرض العادل للبيانات المالية.

التحريف المادي يمكن أن يتعلق بالأمور التالية:

1- مدى مناسبة السياسات المحاسبية المختارة. (تكون السياسة غير مناسبة إذا لم تتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق، أو أن البيانات المالية بما فيها الملاحظات لا تعكس العمليات والأحداث الاقتصادية بما يحقق العرض العادل).

2- تطبيق السياسة المحاسبية المختارة، (ويكون التطبيق فيه تحريف إذا لم يتم تطبيق السياسة بثبات أو بسبب عدم صحة التطبيق، مثلاً الخطأ في عملية التطبيق) أو:

3- مناسبة وكفاية الافصاح في البيانات المالية، ويكون الافصاح غير كاف أو مناسب إذا (لم تتضمن البيانات المالية جميع الافصاح اللازم وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق، أو لم يتم عرض الافصاح بما يتناسب مع ذلك الاطار، أو أن البيانات المالية لا تزود بالافصاح الضروري لتحقيق العرض العادل).

وبما أن المدقق مطمئن وليس ضامن فلا يعقل إذن أن يعطي شهادة على البيانات المالية ولا أن يعطي تأكيداً قطعياً بان البيانات المالية صحيحة أو خالية من التحريفات المادية، وإنما يعطي تأكيداً معقولاً. وقد بينت المعايير الدولية الأسباب التي تحول دون إعطاء المدقق تأكيداً مطلقاً عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية **(معيار رقم 200):**

أسباب إعطاء المدقق تأكيداً معقولاً وليس مطلقاً

1-استخدام المدقق للعينات في التدقيق بدلا من التدقيق الكامل التفصيلي مما يجعل المدقق في موقف لا يمكّنه من الحصول على التأكد المطلق. وفي واقع الأمر لو أن المدقق يقوم بالتدقيق الكامل التفصيلي فانه لن يتمكن من التأكد المطلق بسبب المحددات الأخرى المذكورة في النقاط التالية.

2- وجود المحددات المتوارثة في أي نظام محاسبي أو نظام للرقابة الداخلية. حيث أن هذه الأنظمة تعاني من محددات تجعلها-مهما بلغت قوتها- عاجزة عن منع أو اكتشاف كافة الانحرافات، ومن هذه المحددات: إمكانية التواطؤ بين الأطراف ذات العلاقة من أجل التلاعب والاختلاس وتحقيق المصالح الشخصية، وإمكانية تخطي إجراءات الرقابة من قبل

الجهات المسؤولة، وعجز أي نظام رقابة عن الانسجام مع التغيرات التكنولوجية وحاجته إلى التطوير المستمر، وضرورة مقارنة تكلفة أي نظام رقابة بالمنافع المتحققة من ذلك.

3- كون معظم أدلة التدقيق إقناعية وليست قطعية. إن طبيعة معظم أدلة التدقيق تعتمد على الحكم المهني للمدقق خاصة فيما يتعلق بكفايتها وحجيتها ومناسبتها مما يجعلها غير قطعية الدلالة.

4- إن الحكم المهني للمدقق يتخلل عملية التدقيق من أولها إلى آخرها، بالإضافة إلى إعتماد المحاسبة على الحكم المهني في كثير من الحالات، مثل التقديرات المحاسبية. فالمدقق يعتمد على حكمه المهني في بداية عملية التدقيق، وذلك عند اتخاذ قرار بقبول أو عدم قبول مهمة التدقيق، فهو يحصل على البيانات اللازمة لتقييم حالة العميل من مصادر مختلفة. كذلك فان عملية جمع أدلة التدقيق أثناء اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية تعتمد على الحكم المهني لتقرير مدى مناسبة الأدلة للنشاط أو العنصر موضوع البحث ومدى كفاية الأدلة ومدى موثوقيتها. وفي النهاية فان اتخاذ القرار الأهم في نهاية عملية التدقيق والذي يتعلق بتقييم الأدلة وإصدار الرأي يعتمد على الحكم المهني للمدقق.

5- احتمال وجود بعض المحددات التي تؤثر على إقناعية الأدلة في حالة تدقيق بيانات مالية معينة مثل البيانات التي تتعلق بالتعامل مع أطراف ذات علاقة (الأطراف التي لها تأثير مادي على قرارات المنشأة أو العكس)، وخاصة إذا لم يتم الافصاح عن التعاملات مع هذه الأطراف. وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 550 بعض الأدلة الإضافية التي تمكن المدقق من التحقق من العمليات مع هذه الأطراف. ولكن بالرغم من وجود هذا المعيار إلا أنه قد لا يتمكن المدقق من الحصول على تأكيدات كافية في حالة وجود بعض المؤشرات على حدوث تحريفات مادية أو في حالة وجود بعض الظروف غير العادية والتي قد تزيد من احتمالية وجود التحريفات المادية بشكل غير اعتيادي.

6. توقعات مستخدمي البيانات المالية ورغباتهم الخاصة بأهداف التدقيق

إن توقعات ورغبات مختلف الفئات التي يهمها تقرير مدقق الحسابات كثيرة ومتجددة وقد تكون متباعدة وبينها نوع من التناقض، حيث أن الفئات المختلفة قد يكون لها مصالح مختلفة وبالتالي رغبات وتوقعات مختلفة. فقد بين (Lee, 1993) أن المدققين يواجهون كثيراً من

التوقعات الصريحة والضمنية تتعلق بأهداف التدقيق وعملية التدقيق، وان هذه التوقعات توجهها المصالح الخاصة بالفئات التي تستخدم تقرير المدقق في عملية اتخاذ القرار. حيث أن التدقيق يشبه السلعة بالنسبة للمجتمع أو المستهلك، فالمستهلك يتوقع من السلعة منافع معينة ويتوقع أن تشبع له بعض الرغبات. وفي نفس الوقت لا يمكن أن تجد أن جميع المستهلكين مقتنعون بان السلعة تحقق لهم رغباتهم، وكذلك لا يمكن لكل المنتجين أن يشبعوا جميع رغبات المستهلكين (Lee, 1993; Willmott, 1990; Mills and Bettner, 1992). وقد بين (Willmott, 1990) انه لا يوجد إجماع حول معاني مصالح المجتمع وكيفية قياسها، حيث أن بعضها معلوم وبعضها الآخر غير واضح، وأضاف بان معهد البنوك في بريطانيا بين في دراسة له بأن عملية التدقيق ستكون في المستقبل مختلفة عن الماضي، ولكن التناقض في المصالح سيستمر، وبالتالي فان على المدققين أن يحددوا عملاءهم بوضوح ثم يحددوا التناقضات الممكنة من أجل أن يقوموا بأداء مهماتهم بشكل يتجنب هذا التناقض. وقد أشارت (Chua, 1986) بأنه من منظور المنهج النقدي فانه لا يمكن النظر إلى مهنة المحاسبة والتدقيق كمجموعة محايدة تقوم بعملها من أجل تلبية رغبات مستخدمي البيانات المالية، وإنما ينظر إلى المهنة كذلك بأنها مجموعة تسعى لتحقيق الرغبات الاجتماعية والاقتصادية لأعضائها. ولكن كما بين (Lee, 1993)، لا يمكن للمهنة أن تستمر وأن تلقى القبول من المجتمع وان تؤدي وظيفتها بفعالية في خدمة الأطراف المستفيدة إلا إذا تمت مراعاة أخلاقيات المهنة والالتزام بتطبيق المعايير المهنية وامتلاك القدرة على الالتزام بذلك، ومن أهم ذلك الالتزام بالحياد والاستقلالية وتقديم مصلحة المخدومين على المصالح الشخصية عند التضارب في المصالح.

7. فجوة التوقعات Expectations Gap:

إن طبيعة التدقيق ومبررات اللجوء إليه والمفاهيم المختلفة المستخدمة من قبل المدققين في توصيل نتائج عملية التدقيق يكتنفها درجة لا بأس بها من الغموض وسوء الفهم. فالتدقيق عملية هدفها الأساس تقييم موثوقية المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية، وبما أن هذه العملية تعتمد وفي جميع مراحل عملية التدقيق على الحكم المهني للمدقق لحد ما، فان عدم

التأكد من قبل المدققين ومن قبل مستخدمي تقارير المدققين تؤدي إلى تفسيرات مختلفة لهذه التقارير. وإن من الأمور الأساسية التي تؤدي إلى زيادة سوء الفهم وتعدد التفسيرات هو ما تتصف به المصطلحات التي يتكون منها تقرير المدقق من رمزية. فالتقرير يتكون من مجموعة من الكلمات التي تتصف بما تتصف به أي لغة من رمزية، حيث أن اللغة تتكون من مجموعة من الرموز التي قد تفسر بأشكال مختلفة من قبل أشخاص مختلفين. وان ظهور التفسيرات المختلفة لتقرير مدقق الحسابات ولمفاهيم ومصطلحات التدقيق ومن ضمنها تلك المفاهيم الخاصة بواجبات المدققين ومسؤولياتهم تساهم في حدوث فجوة في عملية التفسير وكذلك في توقعات مستخدمي تقرير المدقق، وهذا يقود إلى ما يسمى بفجوة التوقعات في التدقيق.

إن فجوة التوقعات في مجال التدقيق قديمة ومرتبطة بنشوء التدقيق بشكله الإلزامي في أواخر القرن التاسع عشر. فالتاريخ الحقيقي لفجوة التوقعات في التدقيق يعود إلى أواخر القرن التاسع عشر(Al-Duneibat, 1998)، وليس إلى عام 1974 كما يدعي البعض (Liggio, 1974; Porter, 1993)، وإنما الذي ظهر في السبعينات هو استخدام عبارة فجوة التوقعات في مجال التدقيق حيث استخدمت من قبل (Liggio, 1974)، الذي عرف فجوة التوقعات بأنها الفرق بين مستوى أداء المدقق المتوقع كما يتصوره المدقق من جهة وكما يتصوره مستخدمو البيانات المالية من جهة أخرى. لقد ارتبطت فجوة التوقعات بعملية التدقيق منذ ظهورها، ففي سنة 1885 نادى رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) بضرورة إيجاد رأي حقيقي للجمهور حول أهمية وقيمة عملية التدقيق وطبيعة عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق. وهذا يدل على أن توقعات الجمهور عن عملية التدقيق في ذلك الوقت مختلفة عن حقيقة عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق. وإن النقاش والجدل حول دور المدقق ومسؤولياته وحول فجوة التوقعات يحتل حيزا زمانيا ومكانيا بشكل دائم، وازداد هذا الجدل كلما ظهرت حالات الفشل أو التعثر في المؤسسات أو الشركات أو كلما كان هناك فشل مراجعي (الباز، 1999).

ولا يوجد تعريف واحد محدد لفجوة التوقعات، حيث أن الباحثين في حقل التدقيق ذكروا تعريفات مختلفة وان كانت متقاربة، وذلك بناء على المنظور الذي انطلقوا منه في دراسة

فجوة التوقعات في التدقيق. حيث عرفها بعضهم بأنها فجوة الجهل (Humphrey, 1991; Porter, 1993)، وذلك بسبب ربطها بمدى إدراك المجتمع لدور المدقق. لذلك تم التركيز على تثقيف وتنوير المجتمع حول دور مدقق الحسابات ومسؤولياته من أجل معالجة هذه الفجوة. وذكر (Humphrey,1991) أن الفجوة هي تمثيل للشعور بان أداء المدققين يتباين مع معتقدات ورغبات المنتفعين من عملية التدقيق. وقد أوردت (Porter, 1993) تعريفا أكثر توسعا، حيث ذكرت أن الفجوة تنقسم إلى قسمين رئيسيين هما فجوة المعقولية، وهي المرتبطة بفجوة الجهل، وفجوة الأداء التي تعود إلى عجز في معايير التدقيق وضعف في أداء المدققين. وقد بين (Guy and Sullivan, 1988) أن فجوة التوقعات تتمثل في الفرق بين ما يعتقده الجمهور ومستخدمي البيانات المالية بان المدققين والمحاسبين مسؤولون عن تحقيقه وما يعتقده المدققون عن مدى المسؤوليات التي يتحملونها.

لقد بين كثير من الباحثين انه يوجد فجوة بين ما يتوقعه الجمهور من المدقق أو من عملية التدقيق وبين ما يفهمه ويدركه المدققون من أهداف للتدقيق (Lee 1970, Beck 1973, Humphrey et al., 1991). فالتدقيق لا يعتبر علما دقيقا (Exact science) هدفه إعطاء صورة دقيقة بنسبة 100% عن مدى دقة وصحة المعلومات المحتواة في البيانات المالية كما يتصوره البعض. ولكنه في الحقيقة عملية تتم في ضوء معايير التدقيق، ولكنها تعتمد على الحكم المهني للمدقق في كثير من الحالات، وهدفها الخروج بتأكيد معقول عن مدى حقيقة وعدالة البيانات المالية وليس عن مدى صحتها المطلقة، فهو يزود بتأكيد معقول وليس مطلق (Humphrey, 1991)، لذلك فإن إستخدام المدققين لكثير من المفاهيم التي تتسم برمزيتها يجعل كثيراً من المستفيدين من البيانات المالية يفسرون هذه المفاهيم بطرق مختلفة. فمن المصطلحات الفنية المستخدمة على سبيل المثال: المادية، الكفاية، الموثوقية، العدالة، التمثيل الصادق وغيرها.

وأشار بعض الباحثين إلى أن توقعات ورغبات الجمهور في تغير مستمر ومن الصعب تلبية هذه الرغبات في ظل المجتمعات الرأسمالية أو المشابهة لها وذلك لان البيئة الاجتماعية متغيرة باستمرار (Sikka et al., 1992). وإن الفجوة في التوقعات تظهر عندما يكون هناك تصور بان المهنيين (المدققين والمهنة) لم يستطيعوا أن يحققوا نتائج عملية التدقيق كما

يعرفونها هم، أو عندما يكون هناك شك في عدم كفاية التعريف الذي يحدده المهنيون لعملية التدقيق.

وكلما زادت فجوة التوقعات كلما أثر ذلك سلباً على مكانة وسمعة المدققين ومهنة التدقيق. حيث أن وجود فجوة التوقعات يثير تساؤلات حول مدى الحاجة إلى التدقيق، وإن مثل هذه التساؤلات قد يؤدي إلى عدم الاعتماد على تقارير المدققين وبالتالي الإضرار بسمعة المدققين والمهنة بشكل عام. فإذا لم يكن التدقيق مزودا للأطراف المختلفة بالفوائد الضرورية المرتبطة به، فان الموارد الاقتصادية التي يتم إنفاقها حالياً على عملية التدقيق يجب أن تحول لتصرف على منتجات اكثر نفعا (Wallace, 1980).

لذلك كلما ظهرت تساؤلات حول مهنة التدقيق وأداء المدققين وظهرت الفجوة في التوقعات فإن المهنة تجتهد في الرد على هذه التساؤلات محاولة تضييق الفجوة. فقد اهتمت الجهات المنظمة للمهنة في مختلف أنحاء العالم بفجوة التوقعات في مجال التدقيق، وذلك من أجل تضييق الفجوة أو التخلص منها. حيث أن وجود الفجوة يؤثر سلبا على سمعة المهنة والمدققين وقد تؤدي إلى تعريض المدقق إلى نوع من المساءلة التي هو في غنى عنها. فقد حاولت المهنة في كل من بريطانيا وأمريكا بشكل خاص التصدي لموضوع الفجوة وتقديم الحلول التي من شأنها أن تساهم في تضييق الفجوة. فقد بادرت اللجان والمجمعات والمعاهد المهنية المختلفة (AICPA, ICAEW, ICAS, CACA, SEC) بمحاولة دراسة فجوة التوقعات وتحديد بنيتها وأسبابها وأساليب معالجتها. فعلى سبيل المثال قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1974 بتشكيل لجنة مسؤوليات المدققين Commission on Auditors' Responsibilities من أجل دراسة مسؤوليات المدققين ومدى وجود فجوة في التوقعات. وبعد أربع سنوات من الدراسة توصلت اللجنة إلى ما يلي:

1- أنه يوجد فجوة في التوقعات بين أداء المدققين وبين توقعات مستخدمي التقرير عن أداء المدققين ومسؤولياتهم.

2- أن العبء الأساس في تجسير هذه الفجوة يقع على عاتق المدققين أنفسهم.

ولكن وسائل المهنة في الغالب تركز على تثقيف المجتمع بعملية التدقيق وأهدافه وطبيعته، ومسؤوليات المدقق وواجباته (Humphrey et al., 1992a). لقد ركزت المهنة بشكل

أساس على جانب واحد من الفجوة، وهو ما سمي بفجوة الجهل. حيث اعتبرت جهل الجمهور بطبيعة عملية التدقيق وواجبات ومسؤوليات المدقق هو السبب الرئيس وراء وجود فجوة التوقعات (ICAEW, 1986; Cooke, 1990; Mednick, 1986; Sikka et al, 1992; Humphrey et al, 1992) . ولذلك كان تركيز المهنة في عملية معالجة الفجوة ومحاولة تضييقها من خلال تثقيف المجتمع حول دور المدقق ومسؤولياته وطبيعة عملية التدقيق. وقد استخدمت المهنة تقرير مدقق الحسابات لتحقيق هذا الغرض في كثير من الأحيان، وذلك بإضافة فقرات خاصة بمسؤوليات المدقق والإدارة (Al- Duneibat, 1998). وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن هدف المهنة الرئيس من هذه العملية هو تقليل مسؤوليات المدقق والتأثير على إدراك الجمهور فيما يتعلق بعملية التدقيق (Humphrey et al., 1992; Al- Duneibat, 1998). وكذلك أشار (Humphrey et al., 1992) إلى أن محاولات المهنة لتضبيق الفجوة في مختلف الفترات كانت تركز على تقرير مدقق الحسابات، عن طريق التغيير في لغة التقرير، ولم يساعد هذا الأسلوب في حل أو تخفيف المشكلة. فقد بينت (Porter, 1993) في دراسة تحليلية قامت بها، أن ما يقارب من 50% من فجوة التوقعات تعود إلى عجز في معايير التدقيق.

إن المهنة قد تحاول التخفيف من هذه الفجوة عن طريق وضع ضوابط واضحة لعملية التدقيق يُلزم بها المدققون من أجل التقليل من الحالات التي يظهر فيها المدققون غير قادرين على القيام بعملهم بشكل كفؤ وفعال. ويمكن أن يكون هناك إستراتيجية أخرى، وذلك عن طريق سعي المهنة لإعادة تعريف التوقعات بطريقة تجعل هذه التوقعات أقل طلبا وأقل مشقة. وقد أشار البعض (Humphrey, 1991) إلى أنه بالرغم من وجود فجوة تتعلق بمدى إدراك دور المدقق وعملية التدقيق Role Perception، إلا أن هذه الفجوة تتعلق بالأداء بشكل رئيس ومدى إدراك المجتمع لأداء المدقق. ومن ناحية أخرى أشار (Lee, 1970) أنه إذا لم يكن المدققون أنفسهم على وعي كامل وفهم حقيقي لدور عملية التدقيق في المجتمع وأهميتها، فكيف نتصور أن غير المدققين مدركون لهذا الدور ولهذه الأهمية. لذلك لا بد من متابعة تعليم المدققين واطلاعهم على كل المستجدات في مجال المهنة.

وكذلك أشار (Sikka et al., 1992) إلى أن محاولات المهنة لتضييق فجوة التوقعات أو التخلص منها ركزت على أسلوب واحد محاولةً التنصل من كثير من المسؤوليات، وأن

على المهنة إذا أرادت حقيقة أن تنجح في تقليص الفجوة أن تقبل الأهداف والمسؤوليات التي يشعر الجمهور بضرورة تحقيقها والتقيد بها عند القيام بعملية التدقيق، وتلبية أكبر قدر ممكن من التوقعات المعقولة للمجتمع. وفي هذا المجال لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن رغبات وتوقعات المجتمع هي رغبات لا نهائية ومتجددة وفيها نوع من التضارب خاصة في ظل المجتمعات الرأسمالية والشبيهة بها. وقد أشار(Sikka et al., 1992) كذلك إلى ضرورة إعادة صياغة عملية تنظيم المهنة والمؤسسات المهنية ذات العلاقة، بحيث يتسنى للمجتمع ممارسة دوره في عملية تنظيم المهنة لان عملية التدقيق هي عملية بناء اجتماعي، تؤثر في المجتمع وتتأثر فيه.

ملخص الفصل

لقد تناول هذا الفصل مناقشة بعض تعريفات التدقيق والمرتكزات الأساسية التي ترتكز عليها هذه التعريفات، حيث تم التأكيد على أن عملية التدقيق تتكون من الفحص والتحقق وإعداد التقرير بطريقة منتظمة وموضوعية، وتتركز بشكل أساس على جمع الأدلة التي تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية للتحقق من مدى مطابقتها مع المعايير الموضوعة. وأن الهدف الأساس لهذه العملية هو زيادة موثوقية البيانات المالية عن طريق تزويد مستخدمي هذه البيانات بتأكيد معقول بأن البيانات خالية من الانحرافات المادية، وأن التأكيدات التي تقدمها الإدارة والخاصة بالوجود والحدوث والاكتمال والدقة والحد الفاصل والتصنيف التقويم والتوزيع والحقوق والالتزامات والعرض والإفصاح تتطابق مع المعايير المحاسبية المطبقة. وتم تناول العوامل المختلفة التي تدعو إلى الحاجة للتدقيق والمتمثلة بفجوة البعد والأثر المتوقع والتعقيد وتضارب المصالح، ثم اختتم الفصل بتكوين صورة واضحة عما هو متوقع من المدققين في ضوء المعايير الحالية.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- عرف التدقيق وبين الأمور الأساسية التي يرتكز عليها التعريف.

2- وضح المقصود بتأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات الاقتصادية والأرصدة والعرض والافصاح.

3- بين الفرق بين الحدوث والاكتمال.

4- ما هي العوامل التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى التدقيق.

5- اشرح تضارب المصالح في دور مدقق الحسابات الخارجي.

6- وضح المقصود بفجوة البعد وبين الأبعاد المختلفة لها.

7- بين كيف أن الأثر المتوقع يؤثر في الحاجة إلى التدقيق.

8- اشرح العوامل الاقتصادية التي تؤثر في الطلب على التدقيق.

9- ما هو المقصود بفجوة التوقعات.

10- بين مدى تأثير فجوة التوقعات على المدققين ومهنة التدقيق.

11- بين الفرق بين فجوة البعد وفجوة التوقعات.

12- ما هي مكونات فجوة التوقعات.

13- بين الهدف الأساس من عملية التدقيق الخارجي.

14- وضح الفرق بين الرأي والشهادة.

15- هل يعطي المدقق رأياً أم شهادة وما هي الأسباب.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي العبارات التالية لا تنسجم مع وصف أهداف التدقيق الأساسية في الوقت الحاضر:

أ- اكتشاف كافة أنواع التحريفات في البيانات المالية.

ب- إعطاء رأي فني محايد عن مدى صحة البيانات المالية.

ج- إعطاء تأكيد مطلق عن عدالة البيانات المالية.

د- كل ما ذكر أعلاه.

2- أي الأمور التالية لا يعتبر من الدوافع وراء عملية التدقيق:
أ- فجوة البعد بين معدي البيانات ومستخدميها.
ب- تضارب مصالح مستخدمي البيانات المالية.
ج- الأثر المتوقع للبيانات المالية على مستخدميها.
د- فجوة التوقعات في التدقيق.

3- أي الأمور التالية قد لا يعتبر من أسباب فجوة التوقعات:
أ- جهل المجتمع بطبيعة عملية التدقيق.
ب- تقصير المدققين في أداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير.
ج- عجز معايير التدقيق عن تلبية توقعات المجتمع المعقولة.
د- لا شيء مما ذكر.

4- أي العبارات التالية تعطي أفضل وصف لمكونات عملية التدقيق:
أ- الفحص والمقارنة والتقرير.
ب- التحقق والمقارنة والتقرير.
ج- الفحص والتحليل والتقرير.
د- الفحص والتحقق والتقرير.

5- أي التالية من تأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات الاقتصادية:
أ- العرض والافصاح.
ب- المقارنة.
ج- الحد الفاصل.
د- القابلية للفهم.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

فيما يلي بعض الأمور التي اكتشفها المدقق خلال عملية التدقيق لشركة الهداية، والمطلوب بيان أنواع تأكيدات الإدارة التي تمت مخالفتها وفيما إذا كانت تتعلق بالعمليات أم بالأرصدة أم بالعرض والافصاح:

1- قرض قصير الأجل حصلت عليه الشركة من أحد البنوك ولم يتم تسجيل العملية الخاصة به.
2- عمليات مبيعات تخص الفترة الحالية قامت الإدارة بتسجيلها في الفترة اللاحقة.
3- نفقات ايرادية ذات أهمية مادية تم تسجيلها نفقات رأسمالية.
4- بيع جزء من أجهزة الحاسوب القديمة والتي كانت تستخدم في قسم المحاسبة وإضافة قيمتها إلى مبيعات البضاعة.
5- الجزء المتداول من قرض طويل الأجل لم يتم إضافته إلى الإلتزامات المتداولة.
6- تم عرض الأصول الثابتة بما فيها الأراضي في الميزانية في مجموع رقمي واحد.
7- هناك جزء من المخزون مرهون مقابل قرض ولم يتم ذكر هذه الملاحظة في البيانات.
8- تم تقييم البضاعة بالتكلفة أو سعر البيع أيهما أقل.
9- المبيعات المسجلة اشتملت على عمليات مبيعات تخص الفترة اللاحقة.
10- مخزون موجود لدى المنشأة برسم الأمانة أضيف إلى المخزون السلعي في الميزانية.
11- شحنات بضاعة تم إنجازها ولم يرسل بها فواتير.
12- خطأ كتابي في عملية العد الفعلي للمخزون.
13- مبيعات وهمية مسجلة خلال الفترة.
14- سيارة شحن مشتراة من شركة أخرى ولم يتم إثبات حق شركة الهداية فيها.
15- بعض المخزون متقادم وليس له قيمة بيعيه.
16- الالتزامات المستحقة تضمنت مبلغ يتعلق بفاتورة الهاتف الخاصة بأحد المالكين.
17- مخصص الديون المشكوك فيها مخفض بسبب الخطأ في إعداد جدول أعمار الديون.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة:

1- أكتب بحثاً تبين فيه مدى تأثير فجوة التوقعات في التدقيق على المدققين ومهنة التدقيق والمجتمع، وبين فيما اذا كنت تعتبر أن فجوة التوقعات من أكبر المشكلات التي تواجه المهنة.
2- أكتب بحثاً تبين فيه مدى تأثير رأي مدقق الحسابات الخارجي على تكلفة راس المال.
3- أكتب بحثاً تبين فيه تطور أهداف التدقيق في الأردن والعوامل التي أثرت في تطور عملية التدقيق، لابد أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية المختلفة.

الفصل الثاني	أنواع التدقيق والخدمات التي يقدمها المدققون

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

2

- ✓ التعرف على الأقسام الرئيسة للتدقيق والتمييز بينها.
- ✓ تكوين فكرة عن التدقيق التشغيلي وتدقيق الالتزام.
- ✓ التعرف على الأنواع الأخرى للتدقيق.
- ✓ التعرف على أنواع المدقين.
- ✓ التمييز بين التدقيق والمحاسبة والعلاقة بينهما.
- ✓ التعرف على بعض الخدمات الأخرى التي يقدمها المدقق الخارجي.

الفصل الثاني
أنواع التدقيق والخدمات التي يقدمها المدققون

مقدمة

يتناول هذا الفصل بعض المواضيع ذات الصلة ببعضها، وهي من الأساسيات التي ينبغي الإلمام والإحاطة بها. ويبدأ هذا الفصل بشرح الأنواع المختلفة للتدقيق، حيث يتم التركيز على الأنواع الأساسية للتدقيق وفقاً لما قد يسمى التقسيم الحديث للتدقيق. ومن ثم يتم المقارنة بين بعض التقسيمات الأخرى للتدقيق، وبيان الفروقات بين التدقيق والمحاسبة. ويختتم الفصل ببيان أهم الخدمات التي يمكن أن يقوم بها المدققون الخارجيون.

1. الأنواع الرئيسة للتدقيق:

هناك من يقسم التدقيق إلى ثلاثة أقسام رئيسة، تشمل التدقيق المالي وتدقيق الالتزام (الإذعان) والتدقيق التشغيلي. وسيتم عرض هذه المفاهيم بشكل مختصر، ولأن هذا الكتاب يركز على التدقيق المالي، بالتالي لا داعي لتكرار الحديث طويلاً عنه في هذا الفصل. أما تدقيق الالتزام فهو خارج نطاق هذا الكتاب، وسيتم التركيز بنوع من التوسع على التدقيق التشغيلي لأهميته وتزايد الاهتمام به.

1.1 النوع الأول: تدقيق القوائم المالية Financial Statements Audit

وهو التدقيق الخارجي الذي تم تعريفه في الفصل السابق، حيث يكون الهدف منه هو الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمعايير المحاسبية. وهذا الرأي يكون بمثابة تأكيد معقول (وليس مطلق) عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات المادية. ويقوم المدقق بالتأكد من مدى مسايرة البيانات المالية لمعايير المحاسبة الدولية، وفي النهاية يقدم تقريره

إلى المساهمين في الشركات المساهمة العامة والخاصة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، والى من قام بتعيينه في الشركات والمشاريع الأخرى.

1.2 النوع الثاني: تدقيق الالتزام أو الإذعان:Compliance Audit

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. وهذه القواعد أو القوانين أو الشروط قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة. وعادة توجه تقارير التدقيق في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشتمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات ومدى الالتزام بالقواعد أو الشروط.

1.3النوع الثالث: التدقيق التشغيلي: Operational Audit

هذا النوع من التدقيق يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على كفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية، ويطلق على هذا النوع أحيانا التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء.

وهذا النوع من التدقيق يقع تحت إختصاص المدققين الداخليين، فهو يعتبر بشكل أساس من أقسام التدقيق الداخلي. وقد بدأ الاهتمام بالكتابة عن التدقيق الداخلي بشكل عام عالميا سنة 1944 عندما صدر أول عدد من مجلة المدقق الداخلي "Internal Auditor" ، حيث أصدرها معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة والذي أسس عام 1941، وفي هذا الإصدار الأول كان الاهتمام بالتدقيق المالي بمفهومه التقليدي حيث يقوم المدقق بالتأكد من الدقة الحسابية والمحاسبية والذي يطلق عليه "tick and turn" وفي عام 1971 أصدر المعهد إرشادات جديدة تضمنت الإشارة إلى التدقيق التشغيلي، ثم بدأ الاهتمام بالتدقيق التشغيلي يتزايد إعتبارا من عام 1981 وذلك مع توسيع مسؤوليات المدقق الداخلي من أجل خدمة المنشأة ككل وليس الإدارة فقط (Krause, 1985; Vinten, 1991).

والتدقيق التشغيلي هو عملية منتظمة للحصول على أدلة تتعلق بكفاءة وفاعلية الأنشطة التشغيلية الخاصة بمنشاة معينة وتقييم هذه الأدلة بالنسبة للأهداف المحددة (Boynton, et al., 2006). وأحيانا يطلق على هذا النوع من التدقيق رقابة الأداء وفي بعض الأحيان يضاف هذا النوع من التدقيق تحت بند التدقيق الإداري (الحسني وخرابشة، 2000، Vinten, 1991;)، حيث عرف المعهد البريطاني للإدارة التدقيق الإداري بأنه "فحص منظم وشامل وبناء وتقييم للهيكل التنظيمي وسياسات وطرق الإدارة للتحقق مما إذا كانت موارد المنشأة تدار من قبل الإدارة بطريقة اقتصادية وكفؤة للحصول على أفضل النتائج وفي أقصر وقت ممكن بما يحقق الأهداف" (British Institute of Management, 1973). ويمكن تعريف التدقيق التشغيلي بشكل أخر بأنه: "بحث منظم عن طرق تحسين الكفاءة والفعالية والاقتصادية في كل عمليات الشركة، لذلك فهو يختص بفحص طرق تشغيل واستخدام التسهيلات البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفعالية سياسات الشركة" (السقا، 1997).

إذن فالتدقيق التشغيلي يتناول ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المنشأة وهي الاقتصادية والكفاءة والفاعلية: أما الاقتصادية (Economy) فتعني إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة (Doing things Cheep)، وهي تتعلق بالشروط والبنود التي تحصل المنشأة من خلالها على الموارد اللازمة لها (بشرية ومادية)، وذلك بالحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة. أما الكفاءة (Efficiency)، فتعني (Doing things right) وتعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي تحقيق الأهداف بأقل تكلفة، وهذا يعني تعظيم المخرجات باستخدام نفس القدر من الموارد المحددة، أو تقليل المدخلات لتحقيق القدر المحدد من المخرجات. أما الفاعلية (Effectiveness) فتعني تحقيق الأهداف المرسومة للبرامج أو الأنشطة أو تحقيق التأثير المطلوب(Doing the right thing). وحتى يقوم المدقق بتحقيق أهداف التدقيق التشغيلي بتقويم العمليات التشغيلية المختلفة من ناحية الاقتصادية والكفاءة والفعالية فانه لا بد أن يقوم بتقويم مختلف الأنشطة والمجالات التشغيلية مثل الأهداف والخطط والهيكل التنظيمي والنشاط المحاسبي وطرق ووسائل التشغيل

وأنشطة الشراء والتخزين ونشاط التسويق ونشاط الرقابة على الجودة ونشاط الأفراد ونشاط التمويل وأنشطة الإنتاج والصيانة والعادم.

1.3.1 أهمية ومجالات التدقيق التشغيلي

ينظر (Radcliffe, 1995) إلى أنّ التطورات في التدقيق الخارجي أو الداخلي ترتبط بعوامل مختلفة منها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. وكان تركيزه بشكل أساس على التطورات الاجتماعية، وذلك باعتبار أن التدقيق هو عملية بناء اجتماعي يؤثر في المجتمع ويتأثر فيه. لذلك يرى (Radcliffe, 1995) أن العمل الاجتماعي له دور كبير في إحداث التطورات في التدقيق من المستوى التقليدي الذي يهتم بالتدقيق المالي إلى المستوى الحديث والذي يركز على تدقيق البرامج وتدقيق الكفاءة.

وقد كان مفهوم التدقيق التشغيلي في البداية يتعلق بشكل أساس بمجموعة من الأنشطة التي تشمل تقويم الأداء الإداري وتقويم عملية التخطيط وأنظمة الرقابة على الجودة وبعض الأنشطة التشغيلية والأقسام (Boynton, et al., 2006). وقد اصبح التدقيق الداخلي جزءً أساسياً من حياة المنظمات والمنشآت (Vinten, 1991). وكذلك بينت الدراسات التي أجراها معهد المدققين الداخليين عام 1968 أن ما نسبته 20% من المدققين الداخليين يهتمون فقط بالتدقيق المالي، وبلغت هذه النسبة في عام 1975 2% فقط، بينما بلغت نسبة المدققين المهتمين بالتدقيق التشغيلي 52%، وفي عام 1983 بينت الإحصائيات أن ما نسبته 63% من المدققين الداخليين في الولايات المتحدة و 65% من المدققين الداخليين في بريطانيا يمارسون التدقيق الشامل (مالي وتشغيلي) (Vinten, 1991).

وقد أشار إعلان ليما عام 1977 إلى أن الرقابة المالية تهدف بشكل أساس إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية والاقتصاد في إدارة الأموال وكشف الانحرافات عن ذلك بالسرعة الممكنة من أجل ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتمكين الأفراد من تحمل مسؤولياتهم. وقد عرفت لجنة ممارسات التدقيق في بريطانيا التدقيق التشغيلي بأنه وظيفة تقييم داخلية مستقلة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة لخدمة المنشأة ككل، وهذه الوظيفة تفحص وتقيم بشكل موضوعي مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية لضمان تحقيق الاقتصاد والكفاءة والفاعلية

(Auditing Practices Committee, 1990). وكذلك عرفه معهد المدققين الداخليين في لندن بأنه وظيفة تقييم مستقلة داخل المنشأة هدفها فحص وتقييم أنشطة المنشاة، من أجل مساعدة العاملين فيها في القيام بمسؤولياتهم على أحسن وجه، حيث أن عملية التدقيق هذه تزودهم بتحليلات وتخمينات وتوصيات ومعلومات هامة تخص الأنشطة التي يديرونها (Institute of Internal Auditing, 1988). وعرف أيضا بأنه "أداة تختبر وتفحص بصورة بناءة الهيكل التنظيمي للمشروع وفروعه أو أحد أقسامه أو الإدارات داخل الهيكل التنظيمي نفسه، ويشمل الفحص والاختبار الخطط الموضوعة بما تحققه من أهداف وطرق وأساليب تنفيذ العمليات واستخدام الموارد البشرية والمادية. وذلك بقصد ترشيد قرارات الإدارة عن طريق كشف نواحي القصور وما يترتب عليها من أخطاء في العناصر محل الفحص، ثم اقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة والتي يمكن القيام بها بشكل يساعد الإدارة على أداء مسؤولياتها بكفاءة وفعالية" (الصبان والفيومي، 1990، ص. 411). ومن هذه التعاريف يتضح أن التدقيق التشغيلي يركز على عملية الفحص والتحليل والتقييم لأداء الإدارة وليس على الدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المالية. وأن الهدف الأساس لهذه العملية هو ترشيد قرارات الإدارة عن طريق بيان نقاط الضعف واقتراح الحلول المناسبة للمشاكل التي تواجهها (السقا، 1997).

وفي نفس السياق بين (السقا، 1997) أن التدقيق التشغيلي هو بحث منظم عن طرق تحسين الكفاءة والفعالية والاقتصادية في كل عمليات الشركة. لذلك فهو يختص بفحص طرق التشغيل واستخدام التسهيلات البشرية والمادية والفنية للشركة للتحقق من مدى كفاءة التشغيل وفعالية سياسات الشركة وبالتالي فان التدقيق التشغيلي يمكن أن يشمل المجالات والأنشطة التالية:

1- **إدارة الموارد المتاحة:** إدارة الموارد البشرية وإدارة المعدات والتجهيزات وإدارة الأراضي والعقارات وإدارة المخزون والنقدية والأصول الأخرى.
2- **الإجراءات التشغيلية والرقابية** وتشمل التخطيط وإجراءات تقييم رأس المال والموازنات التقديرية والنفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية و التكاليف والتسعير .

3- أنشطة التسويق والمبيعات والمشتريات والرقابة على الإنتاج وحفظ الطاقة وترشيدها وخدمات الحاسب الآلي والنقل والتوزيع.

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن المدقق الداخلي يعتبر أقدر الأطراف على القيام بالتدقيق التشغيلي لان عمله يقوم أساسا على خدمة الإدارة عن طريق تدقيق مختلف أقسام الرقابة الداخلية سواء منها المحاسبية أو الإدارية أو الضبط الداخلي. وبالتالي فهو يهدف إلى التحقق من أن نظام الرقابة الداخلية بكافة أقسامه مصمم بشكل مناسب ويعمل أيضا بشكل يؤدي إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية المتعارف عليها. ومما يجعل المدقق الداخلي كذلك أقدر على ممارسة التدقيق التشغيلي هو قربه من الإدارة والى مجالات التشغيل المختلفة وكونه الأكثر إحاطة بطبيعة المنشأة وفهم نظامها بالإضافة إلى تمتعه بقدر لا بأس به من الاستقلالية (الصبان والفيومي، 1990 السقا، 1997).

وقد أدى الاهتمام المتزايد في التدقيق الداخلي إلى التوسع في النشاطات التي يمكن أن يمارسها المدقق الداخلي، حيث يعتقد بأن المدقق الداخلي أقدر من المدقق الخارجي على القيام بخدمة الادارة في مجال مساعدتها في التحقق من أن الأنشطة التشغيلية المختلفة تسير حسب ما هو مخطط لها باقتصاد وكفاءة وفاعلية (Oliverio and Newman, 1985; Penno, 1990; Higson, 1997).

وكذلك أشار Rittenberg and Schwieger (2003) الى ان المدققين الداخليين كانوا قبل حوالي خمسين عاماً مجموعة من فاحصي الحسابات وأصبح عملهم الآن مهنة متطورة تمارس العديد من الأنشطة المعقدة التي تشمل تدقيق الأنظمة المحوسبة والتدقيق التشغيلي وتحليل العمليات وتحليل المخاطر والقيام بمهام خاصة تتعلق بالادارة.

وهذا التطور المستمر في مجال التدقيق الداخلي جعل من أساسيات أنشطة التدقيق الداخلي القيام بتقويم الكفاءة والفاعلية وتحليل المخاطر والمساعدة في ادارتها وبالتالي المساهمة الفعالة في عملية التحكم المؤسسي (Rittenberg and Schwieger, 2003) وقد ركزت لجنة المؤسسات المانحة Committee of Sponsoring Organizations (COSO) على دور المدقق الداخلي في فهم المخاطر ومنهجية الإدارة في إدارة هذه المخاطر من أجل المساعدة في تحقيق الفاعلية والكفاءة. ولأن التدقيق التشغيلي يهدف إلى زيادة الكفاءة

والفاعلية لذلك فهو يعتبر من أهم الأدوات التي تساعد في عملية التحكم المؤسسي، وقد وصفه (Rittenberg and Schwieger, 2003) بأنه يشكل قلب الخدمات التي يقدمها المدقق الداخلي والتي تضيف قيمة الى المنشأة.

2. أنواع أخرى من التدقيق:

هناك تقسيمات متعددة للتدقيق ومن زوايا مختلفة:

1.2 أولا: من حيث الجهة التي تتولى عملية التدقيق، حيث يقسم التدقيق إلى تدقيق داخلي وخارجي:

التدقيق الداخلي Internal Audit: وظيفة تدقيق داخلية مستقلة يقوم بها فرد أو أفراد أو جهاز من داخل المنشأة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة، وذلك باستخدام طريقة مخططة ومنظمة لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر والرقابة وعملية التحكم المؤسسي. ويعتبر التدقيق الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية. وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 610 أن أهداف التدقيق الداخلي تتباين، ويختلف نطاقة، حسب المتطلبات الخاصة بالشركة، لكن عادة يشمل ذلك كل أو بعض ما يلي:

1- الاشراف على الرقابة الداخلية ومراجعة الرقابات المختلفة وعملية تشغيلها وتقديم التوصيات للادارة لتحسينها.
2- فحص البيانات المالية والتشغيلية، بما في ذلك فحص النظام المحاسبي والاستفسارات والاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة والاجراءات.
3- مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية للعمليات بما فيها الرقابات غير المالية.
4- مراجعة مدى الالتزام بسياسات الإدارية وبالتشريعات والقوانين وأية متطلبات خارجية.

وبين المعيار أن المدقق الخارجي يقوم بدراسة وفهم عمل المدقق الداخلي لتحديد مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وتصميم إجراءات التدقيق وتنفيذها. وفي هذا

الاطار ومن أجل فهم عمل المدقق الداخلي وتنفيذ إجراءات لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي فإن المدقق الخارجي يقوم بدراسة ما يلي:

1- الموقع التنظيمي للتدقيق الداخلي.
2- نطاق التدقيق الداخلي.
3- الكفاءة المهنية للتدقيق الداخلي.
4- مدى بذل التدقيق الداخلي للعناية المهنية.

ومن أجل القيام بعملية التقييم فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا:

1- كان العمل المنجز من قبل التدقيق الداخلي تم من قبل أفراد أصحاب كفاءة وتدريب ومهارة وأنه يوجد إشراف ومراجعة مناسبة على ذلك العمل وتم توثيقه بصورة مناسبة.
2- تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة للخروج بنتائج مناسبة.
3- كانت النتائج التي تم التوصل إليها مناسبة وأن التقارير تنسجم مع تلك النتائج.
4- تم القيام بالإجراءات اللازمة تجاه أية استثناءات تم تحديدها.

التدقيق الخارجي External Audit: التدقيق الذي يقوم به طرف خارجي مستقل استقلالاً تاماً عن جميع الأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية. والهدف الأساس من هذا التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد يبين فيه المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو تظهر بعدالة ومن جميع الجوانب المادية) عن المركز المالي للمنشاة ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية.

2.2 ثانيا: من حيث النطاق، يقسم التدقيق إلى كامل وجزئي.

التدقيق الكامل Complete Audit: التدقيق الذي يتعلق بجميع البيانات المالية، ويعطي المدقق رأيه عن جميع البيانات المالية وليس عن جزء منها، وقد يكون هذا التدقيق تفصيلي أو اختباري.

التدقيق الجزئي Partial Audit: ويتعلق بجزء معين من البيانات المالية، وليس بجميعها، وبالتالي فان المدقق يعطي رأيه في ذلك الجزء الذي قام بتدقيقه فقط. وفي هذا النوع من التدقيق لا بد أن يكون هناك عقد خاص يبين طبيعة المهمة وحدودها.

2.3 ثالثا: من حيث الإلزام، يقسم التدقيق إلى إلزامي واختياري:

التدقيق الإلزامي Compulsory Audit: هو ذلك النوع من التدقيق الذي يلزم به القانون، وعادة الشركات المساهمة العامة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والشركات المساهمة الخاصة هي التي تلزم بالتدقيق.

التدقيق الاختياري Optional Audit: ويتم هذا النوع بناء على رغبة المالك أو المالكين في المشروعات أو الشركات.

2.4 رابعا: من حيث حجم الاختبارات:

يقسم التدقيق إلى كامل تفصيلي وكامل اختباري (باستخدام العينات):

التدقيق الكامل التفصيلي Complete Detailed Audit: وحسب هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بفحص جميع الأنشطة والأرصدة والعمليات.

التدقيق الكامل الأختباري Test-Check Audit: حيث يقوم المدقق باستخدام العينات الإحصائية أو غير الإحصائية، وهذا النوع من التدقيق هو الشائع في الوقت الحاضر.

2.5 خامسا: من حيث توقيت عملية التدقيق

يقسم التدقيق إلى نهائي ومستمر:

التدقيق النهائي Final Audit: هو التدقيق الذي يتم في نهاية السنة المالية، ولذلك يسمى تدقيق الميزانية. وهذا النوع عادة يكون في الأعمال الصغيرة حيث أن حجم الأعمال وتعقيدها لا يتطلب حضور المدقق مرات متعددة في السنة.

التدقيق المستمر Continuous Audit: هو التدقيق الذي يتم خلال السنة وآخر السنة، حيث أن المنشآت التي تخضع لهذا النوع من التدقيق يكون لديها أعداداً كبيرة من العمليات ولديها أنظمة رقابة اكثر تعقيدا وتتطلب أعمالاً تفصيلية أكبر. لذلك يقوم المدقق بإجراءات التدقيق المختلفة باستمرار ضمن خطة وبرنامج تفصيلي. وهذا النوع من التدقيق هو التدقيق الإلزامي.

3. أنواع المدققين:

1- المدققون الخارجيون (المحاسبون القانونيون) Certified Public (CPA) Accountants:

يشمل هذا النوع من المدققين الأشخاص الذين يمارسون المهنة كأعضاء في مكاتب أو شركات مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية .

وقد يمارس هؤلاء المدققون أعمالهم في الشركات الكبرى مثل الشركات المساهمة العامة والمساهمة الخصوصية وشركات التوصية بالأسهم وذلك بناء على المتطلبات القانونية .

وقد يمارسون أعمالهم في الشركات الصغيرة والمشاريع الفردية ومؤسسات المهن الحرة بناء على تكليف خاص من مالكي هذه الوحدات الاقتصادية .

ويتميز هؤلاء المدققون بتأهيلهم العلمي والعملي واستقلاليتهم الذهنية والفعلية. ويقوم هؤلاء المدققون بالتدقيق المالي بناءً على معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق المقبولة والمطبقة في البلد المحدد.

2- المدققون الحكوميون Governmental Auditors:

هؤلاء هم المدققون الذين يعملون بالدوائر والمؤسسات الحكومية المختلفة. ويمثل ديوان المحاسبة أكبر جهة حكومية يعمل فيها جهاز كبير ومتكامل من المدققين الذين يعملون كمدققين يقومون بالتدقيق المالي والإداري وتدقيق الالتزام في مختلف الدوائر والمؤسسات الحكومية .

3- المدققون الداخليون Internal Auditors:

المدقق الداخلي شخص يقوم بوظيفة تدقيق داخلية مستقلة ضمن جهاز من داخل المنشأة من أجل خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن كافة أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل كفؤ وفعال لتحقيق جميع أهداف النظام الرقابي كما حددتها الإدارة.

4. الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

The Difference Between Accounting and Auditing

هناك خلط بين هذين المفهومين، حيث أن البعض يعتبر التدقيق جزءً من المحاسبة، وفي حقيقة الأمر أنه يوجد اتصال وثيق بين المحاسبة والتدقيق، حيث أن عملية التدقيق ترتبط بعملية المحاسبة منذ نشأة المحاسبة ولو بمفهومها التقليدي. ومن أجل إزالة ما يحيط هذا الموضوع من لبس لدى الكثيرين، فان هذه الفقرة معنية ببيان الفروق الأساسية بين المحاسبة والتدقيق والتي تشمل ما يلي:

1- المحاسبة هي نظام للمعلومات يتكون من ثلاثة أنشطة رئيسة وهي تحديد العمليات والأحداث الاقتصادية من واقع المستندات المؤيدة لها، وتسجيل هذه العمليات، وتوصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة من أجل المساعدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.
وعندما تقدم الإدارة البيانات المالية التي تمثل نتيجة عملية المحاسبة فهي تؤكد على أمور أساسية تتعلق بمحتويات هذه البيانات وهي: الوجود والحدوث، والاكتمال، والتقييم والتوزيع، والحقوق والتزامات (الملكية) والعرض والإفصاح.
أما التدقيق فهو عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالبيانات المالية، وتقييم هذه الأدلة بصورة موضوعية، من أجل التحقق من مدى مطابقة هذه التأكيدات للمعايير المحددة ثم توصيل النتائج للأطراف ذات العلاقة .

2- ويتضح أيضا من هذين التعريفيين أن عملية المحاسبة هي عملية بناء تبدأ بتتبع العمليات الاقتصادية حتى توصيل النتائج على شكل قوائم مالية حسب المعايير المحاسبية، أما عملية التدقيق فهي بشكل رئيس تشمل فحص ما قام ببنائه المحاسبون والتحقق منه والتقرير عنه، وبالتالي فان نتيجة عملية التدقيق تكون على شكل تقرير حسب متطلبات معايير التدقيق.

3- أن المحاسبة علم وفن تعتمد على أسس ومبادئ ونظريات يقوم المحاسبون بالاعتماد عليها في فن تحديد وتسجيل العمليات الاقتصادية وتوصيل نتائجها، وكذلك الأمر بالنسبة للتدقيق فهو علم مبني على مفاهيم ومعايير وإجراءات تستخدم في فن إنجاز عمليات الفحص والتحقق ومن ثم التقرير عن ذلك. ولكن المحاسبة تعتمد على معايير المحاسبة والتدقيق يعتمد على معايير التدقيق، في التحقق من أمور كثيرة من ضمنها مدى الانسجام مع معايير المحاسبة.

4- هناك فروق بين من يقوم بعملية المحاسبة وبين من يقوم بعملية التدقيق من حيث التأهيل والاستقلالية، فالمحاسب موظف لدى المنشأة يتبع لإدارتها ويأتمر بأمرها وبالتالي فهو غير مستقل عن الإدارة، وهو في نفس الوقت لديه قدر من التأهيل ولكن ليس هناك شروط معينة وحدود لتأهيل المحاسب، وإنما يعتمد ذلك على مدى قناعة الإدارة بالتأهيل اللازم له. أما المدقق فهو شخص ذو تأهيل مشروط بحكم القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وهو يتمتع أيضا بالاستقلالية عن الإدارة، وبالتالي لا يأتمر بأمرها وإنما يدقق عملها.

5. الخدمات التي يقدمها المحاسب المهني المستقل:

Services Provided By Independent professional

تقسم الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني إلى خدمات تأكيدية وخدمات غير تأكيدية.

أولاً: الخدمات التأكيدية: هي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، وعندما يقوم المدقق بهذه الخدمات يجب أن يتمتع بالاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة وممارسة الحكم المهني بشكل معقول. وهذه الخدمات تقسم إلى خدمات التصديق وخدمات التأكيد الأخرى (Arens, et al., 2014):

1- **خدمات التصديق** Attestation Services

خدمات التصديق هي خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المحاسب القانوني بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى، وتشمل هذه الخدمات:

- تدقيق البيانات المالية.
- تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية.

- الاطلاع أو المراجعة: وهو مهمة أقل مستوى من التدقيق، حيث يقوم المدقق بمجموعة من الاستفسارات والإجراءات التحليلية، يكون الهدف منها بيان فيما إذا لم يرد إلى إنتباه المدقق بان البيانات المالية لا تتفق مع أسس معينة متفق عليها، وهذا ما يطلق عليه التأكيد السلبي أو المحدود، وعادة تتعلق هذه المهمة بالبيانات المالية المرحلية أو بيانات غير الشركات المساهمة. ويقوم المدقق بهذه المهمة بناء على إتفاقية منفصلة وتحدد أتعابها بشكل منفصل عن أتعاب عملية التدقيق، ويجب على المدقق أن يراعي معايير التدقيق في تنفيذه لهذه المهمة. ويقوم المدقق بتنفيذ هذه المهمة من خلال الاستفسارات الموجهة للإدارة والموظفين، ويقوم بمراجعة محاضر الاجتماعات وإجراء عمليات التحليل وعقد المقارنات. وقد بين المعيار الدولي أنه على المدقق أن يراعي جميع قواعد السلوك المهني بما فيها الاستقلالية عند قيامه بمهمة الاطلاع. وسيتم تفصيل هذا الموضوع في الفصل العاشر.
- خدمات تصديق أخرى، وهي خدمات ذات علاقة بتدقيق البيانات المالية، مثل تدقيق بعض مكونات البيانات المالية وتدقيق شروط الاتفاقيات وغيرها (التفصيل في الفصل العاشر).
- خدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات، وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية (الانترنت) ***WebTrust*** وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الإلكترونية ***SysTrust***. حيث يتم التعاقد مع المحاسب القانوني للحصول على تأكيد معقول بأن موقع الشركة على الشبكة العنكبوتية يحقق بعض المبادئ الاساسية لتحسين الثقة بانشطة التجارة الإلكترونية. فإذا تبين للمحاسب القانوني أن الموقع يحقق هذه المبادئ فإنه يتم وضع خاتم إلكتروني خاص على ذلك الموقع للدلالة على مصداقيته. أما خدمات التصديق الخاصة بالنظم الإلكترونية ***SysTrust*** فهي خدمات تأكيدية تزود الإدارة ومجلس الإدارة والطرف الاخر بدرجة من المصداقية بان النظم تحقق متطلبات ومبادئ أساسية ، وأن الرقابة الداخلية على هذه النظم مصممة وتعمل بفاعلية على مدى الفترة الزمنية المحددة.

والمبادئ الأساسية التي يتم الالتزام بها في الخدمات الخاصة بمصداقة الشبكة العنكبوتية والنظم الاكترونية تشمل:

1- الأمان : أي أن الموقع محفوظ من الاختراق غير المصرح به.

2- استمرارية الموقع في العمل وذلك بان يكون هناك تأكيد بان الموقع متاح باستمرار للعمليات وأن الاستخدام كما هو معلن عنه ضمن سياسات الشركة.

3- سلامة التشغيل، وذلك بضمان أن يتم التشغيل الذي يحقق الاكتمال والدقة والتوقيت والتفويض المناسب.

4- الخصوصية : وذلك يعني خصوصية المعلومات التي يتم الحصول عليها ويتم استخدامها وعرضها.

5- السرية : أن يتم المحافظة على سرية المعلومات ذات الطابع السري.

2- **خدمات التأكيد الأخرى** Other Assurance Services:

هي خدمات تأكيدية مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات، لكنها لا تتطلب إصدار تقرير مكتوب، وليس بالضرورة أن يكون التأكيد يتعلق بمصداقية تأكيدات معينة مقدمة من طرف إلى طرف آخر. ومن أمثلة هذه الخدمات، خدمات تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية، والمخاطر الخاصة بالاستثمارات والأدوات المالية.

ثانياً: الخدمات غير التأكيدية: الخدمات التي يقدمها المدقق والتي قد يقدم فيه تقريراً ، لكن هذا التقرير لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فإن المدقق لا يعطي تأكيداً عن مصداقية تلك البيانات، مثل خدمات تقييم الأداء، والخدمات الاستشارية وخدمات التخطيط المالي: Management Consultations and Financial Planning حيث يقوم المدقق بتقديم هذه الخدمات كاستشاري دون أن يكون له علاقة بالتنفيذ، وفي هذه الحالة على المدقق أن يكون قادراً على أداء هذه الخدمات. ويعتمد المدقق على كفاءته وخبرته وقدراته في تقديمها. ومن هذه الخدمات أيضاً خدمة تحضير البيانات المالية. وتعني عملية التحضير وفقاً للمعايير قيام المدقق بإعداد البيانات المالية أو إجراءات مسك الدفاتر الخاص بالعميل أو بأي شركة أخرى غير العميل حسب الاتفاق، ولا تشمل هذه المهمة إبداء الرأي في هذه البيانات.

وعلى المدقق إذا قبل القيام بهذه المهمة كمهمة منفصلة أن يقوم بمراعاة جميع قواعد السلوك المهني حسب المعايير الدولية للتدقيق باستثناء الاستقلالية مع ضرورة بيان ذلك في التقرير. وستم تفصيل هذا الموضوع في الفصل العاشر من هذا الكتاب.

6. عناصر المهمة التأكيدية:

أشار الإطار المفاهيمي الدولي لخدمات التأكيد إلى وجوب توفر العناصر التالية في مهمة التأكيد التي يقبل المحاسب المهني القيام بها:

1- توافر العلاقة الثلاثية بين من يقوم بالمهمة (الممارس) والطرف المسؤول والطرف المستفيد. والمقصود بالممارس لمهمة التأكيد (وهو مصطلح أشمل من المدقق الذي عادة ما يقدم الخدمات التي تتعلق بالبيانات المالية التاريخية مثل التدقيق والاطلاع)، فهو يشمل أي طرف يقوم بمهمة يقدم من خلالها نتيجة لعملية قياس وتقييم يقوم بها، كما في عملية التدقيق والاطلاع والقيام بتقديم تأكيدات حول قضايا أخرى مثل الرقابة الداخلية والنظم وغيرها. أما الطرف المسؤول فقد يكون الادارة أو مجلس الادارة أو اي جهة أخرى مسؤولة. أما المستفيد من التقرير الذي يبين نتيجة عملية التقييم فهو أي طرف داخلي أو خارجي.

2- موضوع المهمة المناسب. ويمكن أن يكون الأداء المالي للمنشأة، أو غير الأداء المالي مثل الكفاءة والفاعلية، أو نظام مثل النظام المحاسبي أو نظام الرقابة أو سلوك معين مثل الحاكمية المؤسسية أو الالتزام بتعليمات معينة وهكذا. وموضوع المهمة له خصائص معينة تتعلق بكونها كمية أو نوعية، تاريخية أو مستقبلية، موضوعية أو غير موضوعية، وهذه الخصائص تؤثر في مدى دقة تقييم هذه المهمة مقارنة مع المعيار المتبع، مدى إقناعية الدليل. إن موضوع المهمة المناسب يجب ان يكون قابل للتحديد بحيث يمكن قياسة وتقييمه، وهناك إمكانية لجمع الأدلة التي تتعلق به من خلال إجراءات محددة يمكن القيام بها.

3- المعيار المناسب أو المعايير التي يتم الاحتكام لها. والمعيار هو أمر مرجعي يتم الاحتكام إليه في الخروج بالنتيجة عن موضوع المهمة، وقد يكون المعيار على سبيل المثل معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي، معايير المحاسبة الحكومية، المتطلبات التشريعية، الفاعلية والكفاءة أو غير ذلك. يجب أن يكون المعيار مناسباً، ويكون مناسباً إذا كان يحقق

خصائص الملاءمة والمصداقية والحياد والاكتمال والقابلية للفهم. ويجب أن يتم الافصاح لمستخدم التقرير عن المعيار المستخدم بطريقة معينة، كأن يتم الافصاح عنه بشكل عام للجمهور، أو من خلال التقرير الذي يبين نتيجة التقييم، أو أنه يكون مفهوم ضمناً.

4- أدلة كافية ومناسبة وذات مصداقية.

5- تقرير التأكيد المناسب المكتوب.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل الأقسام المختلفة للتدقيق، وقد تم التركيز على التقسيم الحديث والذي يقسم التدقيق إلى مالي والتزام وتشغيلي، حيث تم التمييز بين هذه الأنواع الرئيسة، فالتدقيق المالي يهدف إلى الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية، وتدقيق الالتزام يتعلق بالحصول على أدلة تدقيقية وتقييمها من أجل تحديد مدى إذعان بعض الأنشطة المالية والتشغيلية للقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة. والتدقيق التشغيلي يتضمن الحصول على أدلة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة وتقييمها من أجل الحكم على إقتصادية وكفاءة وفعالية هذه الأنشطة مقارنة مع الأهداف المحددة، ثم تقديم التوصيات التي يراها المدقق ضرورية.

وقد تعرض الفصل إلى التقسيمات الأخرى للتدقيق حيث تم التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وبين التدقيق المستمر والتدقيق النهائي والتدقيق الكامل والتدقيق الجزئي وبين التدقيق الاختياري والإلزامي والتمييز بين التدقيق الاختباري والتفصيلي الكامل. واشتمل الفصل كذلك على توضيح العلاقة بين المحاسبة والتدقيق والفروقات بينهما. وكذلك تناول الفصل الخدمات المختلفة التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات مثل التدقيق والاطلاع والتحضير وتقديم الخدمات الاستشارية والتدقيق لأغراض خاصة.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هي الأقسام الرئيسة للتدقيق.

2- وضح الفرق بين التدقيق المالي والتشغيلي.

3- وضح الفرق بين الدقيق التشغيلي وتدقيق الإلتزام.

4- ما هي مجالات التدقيق التشغيلي.

5- بين الفرق بين تدقيق الإقتصاد والكفاءة والفاعلية.

6- ما هي أهداف التدقيق الداخلي.

7- وضح الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

8- بين الفرق بين التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.

9- بين الفرق بين التدقيق الإلزامي والاختياري.

10- بين الفرق بين التدقيق الكامل التفصيلي والكامل الاختباري.

11- ما هو الفرق بين التدقيق والمحاسبة.

12- اذكر أنواع المدققين.

13- وضح الفروقات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

14- ما هي الخدمات التي يمكن أن يقدمها المدقق الخارجي بالإضافة إلى التدقيق.

15- وضح المقصود بالتأكيد السلبي وبين الفرق بينه وبين التأكيد المعقول.

16- اذكر ثلاثة أمثلة على خدمات التصديق والرأي.

17- ما هو المقصود بخدمات التحضير.

18- بين مدى تأثير قيام المدقق بالخدمات الأخرى لنفس العميل الذي يدقق حساباته على استقلالية المدقق.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- ماذا يطلق على قيام المدقق بالتحقق من مدى إنجاز الأعمال بأقل التكاليف الممكنة.

أ- تدقيق الكفاءة. ب- تدقيق الفاعلية.

ج- تدقيق الاقتصاد والوفر. د- تدقيق البرامج.

2- ماذا يطلق على قيام المدقق بالتحقق من العلاقة بين المدخلات والمخرجات:

أ- تدقيق الكفاءة. ب- تدقيق الفاعلية.

ج- تدقيق الاقتصاد والوفر. د- تدقيق البرامج.

3- أي الخدمات التالية ليس من خدمات التصديق (إبداء الرأي):

أ- تحضير البيانات المالية. ب- تدقيق القوائم المالية.

ج- الاطلاع. د- التدقيق الجزئي.

4- أي الأمور التالية لا يشكل اختلافاً بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي:

أ- نطاق العمل. ب- الفئات المخدومة.

ج- المعايير المتبعة. د- لا شئ مما ذكر.

5- مراجعة العمليات والبرامج للتحقق من أنها نفذت حسب ما هو مخطط لها وأن النتائج منسجمة مع الأهداف المرسومة هو أحد أهداف:

أ- التدقيق المالي. ب- التدقيق الداخلي.

ج- التدقيق الخارجي. د- التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

بعد إنجاز كل نوع من أنواع التدقيق فان المدقق قد يبين في تقريره بعض أو كل الأمور التالية (وحسب نوع التدقيق).

المطلوب: تصنيف هذه الحالات الى تدقيق مالي أو تشغيلي او التزام.

	مالي	تشغيلي	التزام
1- أن المنشأة قامت بمخالفة متطلبات المحافظة على البيئة			
2- أنه لا يوجد التزام ببعض متطلبات الافصاح			
3- أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة.			
4- قسم الاستلام في الشركة التي يدقق حساباتها لا يعمل بكفاءة.			
5- إحدى الدوائر الحكومية لم تحقق الأهداف المرسومة لها.			
6- أن البيانات المالية لإحدى عيادات الأطباء معدة وفقا للأساس النقدي وبصورة مناسبة.			
7- أن الشركة تلتزم بشروط الاتفاقية المبرمة مع الحكومة.			
8- أن البنك الذي يدقق حساباته لا يلتزم بالتشريعات الصادرة عن البنك المركزي.			
9- أن أحد المسؤولين في المنشأة التي يدقق حساباتها لا يقوم بواجباته بشكل سليم.			
10- أن المدقق حصل على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الانحرافات المادية.			

التمرين الثاني

بعد إنجاز كل نوع من أنواع التدقيق فان المدقق قد يبين في تقريره بعض أو كل الأمور التالية (وحسب نوع التدقيق):

1- أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة.

2- أن البيانات المالية لإحدى عيادات الأطباء معدة وفقا للأساس النقدي وبصورة مناسبة.

3- أن الشركة تلتزم بشروط الاتفاقية المبرمة مع الحكومة.

4- أن البنك الذي يدقق حساباته لا يلتزم بالتشريعات الصادرة عن البنك المركزي.

5- أن أحد المسؤولين في المنشأة التي يدقق حساباتها لا يقوم بواجباته بشكل سليم.

6- أن قسم الاستلام في الشركة التي يدقق حساباتها لا يعمل بكفاءة.

المطلوب:

أ- صنف الحالات السابقة حسب أنواع التدقيق كما يلي (اختر التصنيف الأنسب):

1- تدقيق البيانات المالية (أذكر أرقام الحالات فقط.............................).
2- تدقيق الالتزام (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
3- التدقيق التشغيلي (أذكر أرقام الحالات فقط ....).

ب-أي نوع من المدققين يقوم بالحالات السابقة (اختر التصنيف الأنسب)

1- المدقق الخارجي المستقل (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
2- المدقق الداخلي (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
3- المدقق الحكومي (أذكر أرقام الحالات فقط ....).

ج- المستلمون الرئيسيون لتقرير المدقق في الحالات السابقة هم:

1- المساهمون (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
2- الإدارة (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
3- الجهات الحكومية (أذكر أرقام الحالات فقط ....).

د- المعيار المستخدم في الحالات السابقة هو:

1- معايير المحاسبة الدولية (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
2- السياسات الإدارية والأنظمة والتشريعات (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
3- الأهداف المرسومة (أذكر أرقام الحالات فقط ....).
4- معايير أخرى (أذكر أرقام الحالات فقط ....).

خامساً: أسئلة البحث والمناقشة

1- أكتب تقريراً تبين فيه أوجه التشابه والاختلاف بين المدقق الداخلي والخارجي ومدى تاثير عمل كل منهما على الآخر.
2- قم باعداد بحث ميداني تبين فيه مدى التنوع في الخدمات التي يقدمها مدققو الحسابات في الاردن والمكونات الرئيسة للأتعاب التي يحصل عليها المدقق.

الفصل الثالث

معاييـــــر التدقيـــــق
Auditing Standards

3

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ معرفة مدى أهميـــة معـــايير التـــدقيق والحاجة إليها.
- ✓ التعرف على معايير التدقيق الأمريكية.
- ✓ التعرف على المعايير الشخصية.
- ✓ التعرف على معايير العمل الميداني.
- ✓ التعرف على معايير إعداد التقرير.
- ✓ التعرف على معايير التـــدقيق الدوليـــة ومدى الحاجة إليها.

الفصل الثالث
معاييـــــر التدقيـــــق
Auditing Standards

1. مقدمة

تعتبر معايير التدقيق مستويات للأداء المهني، وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتحدد نوعاً من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه. ويعتمد على المعايير في الحكم على أداء مدقق الحسابات ونوعية العمل المنجز. وبالتالي فهي توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، حيث أن علم الجمهور بان عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقة الجمهور بأهمية التدقيق وأن عملية التدقيق ليست عملية إرتجالية. ولكن لا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن المعايير هي إطار عام ولا يجب أن تحد من إبداع المدقق وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة.

وقد قامت الجهات المنظمة للمهنة في بعض البلدان بإصدار المعايير التي أصبحت متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً، وقام كثير من البلدان بتبني تلك المعايير. وأخيراً أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للتدقيق والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد. وفي نفس الوقت لا تزال تعتبر معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المراجع الأساسية في مجال التدقيق، خاصة أن المعايير الدولية جاءت على شكل توليفة من المعايير الأمريكية والإنجليزية.

وقد اعتبرت المعايير الأمريكية هي الإطار الذي يعمل ضمنه المدققون في الأردن لفترة طويلة من الزمن، وبالرغم من التحول إلى المعايير الدولية، ومناداة الجهات المنظمة للمهنة في الأردن بضرورة الالتزام بها، إلا أن المعايير الأمريكية وخاصة المعايير الشخصية لا تزال تمثل مرجعاً مهماً لمن يمارس مهنة التدقيق. ولذلك فان هذا الفصل يركز على هذه المجموعة من المعايير وذلك لأهميتها القصوى في عملية التدقيق.

2. أهمية المعايير والحاجة إليها

إن أي عمل مهني لا بد له من معايير تشكل إطار عام يـضبط عمـل المهنيـين ويوجـه الإجراءات التي يقومون بها. وكذا الأمر في مجال التدقيق فان المعايير تساعد فـي تنظـيم عملية التدقيق بحيث تصبح إجراءات التدقيق قابلة للتوقع سواء من قبل المدققين أو من قبـل مستخدمي تقارير المدققين، وبالتالي تضييق الفجوة في أداء المدققين. وفي نفس الوقت فـإن وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيـضا، حيث أن المعايير تشكل مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها (Chandler, 1997) سواء فـي عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم. ولا بد من الإشارة إلى أن معايير التدقيق قابلـة للتطبيق على كافة البيانات المالية بغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاط المؤسـسة أو نوع الصناعة التي يعمل فيها، وهي قابلة للتطبيق على المؤسسات الربحية وغير الربحية.

وان إصدار المعايير قد يساعد في تلبيـة بعـض توقعـات المجتمـع عـن دور المـدقق ومسؤولياته، حيث أن توقعات المجتمع ورغباته فيما يتعلق بدور المدقق ومـسؤولياته فـي تزايد. وفي بقية هذا الفصل نوضح بعض الشيء عن المعايير الأمريكية ومعـايير التـدقيق الدولية لأنهما الأكثر تطبيقا من قبل المدققين في مختلف البلدان.

3. معايير التدقيق الأمريكية:

هي المعايير التي يطلق عليها معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً Generally Accepted Auditing Standards (GAAS) وهي المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتقسم إلى ثلاث مجموعات رئيسة وكما يلي:

3.1 أولا: المعايير الشخصية أو المعايير العامة:

General or Personal Standards

وهذه المعايير تتعلق بشخصية المدقق والصفات التي يجب أن تتوافر فيه بحيث يصبح أهـلا لتولي عملية التدقيق، لذلك قسمت هذه المجموعة إلى ثلاثة معايير:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي: ويتطلب هذا المعيار أن يكون لدى المدقق القدر الكافي من المؤهلات العلمية والخبرات العملية في مجال المحاسبة والتدقيق بحيث يكون قادراً على القيام بالمسؤوليات الموكلة إليه، حيث أن كل من يعرض خدماته للغير، يجب عليه أن يكون كفؤاً وقادراً على الوفاء بالتزاماته. وقد بينت القوانين والأنظمة ذات العلاقة في كل بلد الشروط الخاصة بهذا المعيار والمتطلبات الأساسية اللازم توافرها حتى يمنح الشخص الترخيص بمزاولة المهنة. وقد بينت المادة رقم (22) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 الشروط التي ينبغي توافرها فيمن يتقدم بطلب للحصول على إجازة المزاولة وتشمل:-

أ- أن يكون أردني الجنسية.

ب- أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة.

ج- غير محكوم علية بجناية أو بجنحة مخلة بالاخلاق أو الامانة .

د- أن يكون حاصلاً على اي من المؤهلات التالية:-

1- شهادة جامعية تخصص محاسبة.

2- شهادة كلية مجتمع (الدبلوم) تخصص محاسبة.

3- شهادة في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الادنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة، ويتم تحديد هذة الشهادات والحد الادنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية .

4- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذة الغاية إذا كان حاصلا على شهادة جامعية.

هـ- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية الصادرة بمقتضاة.

و- أن يجتاز الامتحان الذي تجربة لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الاردنية ذات العلاقات بالمهنة.

المعيار الثاني: الاستقلالية: وهي الصفة الأساسية الثانية التي ينبغي توافرها في مدقق الحسابات. وتعني أن يقوم المدقق بعمله وفي جميع مراحل التدقيق بكل أمانة واستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة. وهذا يعني أن يكون المدقق مستقلاً من الناحيتين الفعلية والذهنية Mind and Action. فهي مبدأ أساسي في الأداء المهني بشكل عام وفي مهنة التدقيق بشكل خاص، يتطلب أن يقوم المدقق بأي عمل في المجال المهني بكل موضوعية ونزاهة (Objectively and Impartially)، وبدون الخضوع لأي تأثيرات، ومن أي نوع كانت، والتي يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة. إن هذا المبدأ يركز بشكل أساس على الناحية الذهنية (الفكرية)، ويتطلب أن يكون المدقق قاصداً العدل تجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره. ولكن هذه الاستقلالية الذهنية لا تكفي، أو بشكل أدق لا يمكن تحققها إلا بالاستقلالية المادية كذلك. ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواء في عملية تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المدقق بعميله. وكذلك ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعاً من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه.

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المعقولة في جميع مراحل التدقيق. ففي بداية عملية التدقيق ينبغي على المدقق أن يقوم بالتخطيط المناسب وأن يبذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل حتى يتمكن من إعداد الخطة بشكل مناسب. وإذا لم يبذل المدقق العناية المعقولة في هذه الفترة الأولية ستكون النتائج المبنية عليها غير سليمة. وخلال عملية الاختبارات الجوهرية على المدقق أن يقوم بالاختبارات باذلاً الحذر المهني المطلوب سواءً كان في انتقاء الأدلة أو جمعها أو تقييمها. وفي مرحلة إعداد التقرير على المدقق أن يكون حذراً ومتيقظاً من أجل تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل سليم. ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يوجد حدود واضحة لهذا المعيار وكيفية الحكم على معقولية العناية التي يبذلها المدقق، علما بان الالتزام بمعايير التدقيق يعتبر الحد الأدنى لهذه العناية المعقولة. وقد بين معيار التدقيق

الدولي رقم 200 أن الشك (الحذر) المهني Professional Skepticism هو موقف عقلي ويعني قيام المدقق بالتقييم الناقد والاستفهام العقلي لمدى صدق أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها مع التيقظ للأدلة التي تثير الانتباه أو تثير الاستفسار عن مدى مصداقية المستندات أو الردود المستلمة مقابل الاستفسارات الموجهة للآخرين والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة وأطراف التحكم المؤسسي. ويشمل ذلك ممارسة المدقق الحذر لتقليل مخاطر إغفال بعض الظروف غير العادية، أو المبالغة في تعميم نتائج ملاحظاته، أو الاعتماد على افتراضات خاطئة عند تحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها بعد ذلك.

3.2 ثانيا: معايير العمل الميداني: Standards of Field Work

وهذه المعايير تتعلق بعملية تنفيذ الإجراءات التدقيقية المختلفة، وتشمل ثلاثة معايير:

المعيار الأول: التخطيط والأشراف: يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط الكافي والمناسب لعملية التدقيق، حيث أنه لا يجوز أن يكون التدقيق إرتجالياً، وإنما لابد أن يكون هناك خطة واضحة وبرنامج تدقيق مفصل يبين المهمات التدقيقية ومواعيدها ومن يقوم بها. وينبغي أن يكون هناك إشراف كافي على أعمال التدقيق المختلفة.

المعيار الثاني: دراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية:

حيث يقوم المدقق بذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطا، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق.

والرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تستخدمها بهدف الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية، وتشجيع الكفاءة والفاعلية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة الموضوعة من قبل الإدارة. ومن هذا التعريف يتبين أن أهداف الرقابة الداخلية هي:

1- التأكد من دقة ومصداقية البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها. حيث تقع على عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
2- رفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية. حيث يجب على الإدارة توفير الإجراءات الرقابية التي تساعد في تعزيز الاستخدام الكفؤ والفعال للموارد الاقتصادية.
3- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة التي ينبغي على المنظمات الالتزام بها.

المعيار الثالث: الحصول على أدلة تدقيق كافيه ومناسبة وذات موثوقية.

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (Gray, 1991).

وقد بين (AICPA, 1991) أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية، وهذا التعريف يشير إلى أن الجزء الأول (البيانات المالية) هي أدلة متوفرة للمدقق ويمكن الدخول إليها مباشرة. وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول. أما النوع الثاني فيشمل الأدلة التي يتم إنشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الإدارة والعاملين وتقييم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

3.3 ثالثا: المعايير الخاصة بإعداد التقرير Standards of Reporting

إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بين مدقق الحسابات ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وهو زبدة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها. ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عملة، والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالبيانات المالية وبعملية التدقيق. ويعتبر التقرير أيضا أحد المراجع الرئيسة التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء منها المدنية أو الجنائية.

وقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير ينبغي توافرها حتى يتمكن تقرير المدقق من توصيل الرسالة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية، وهي:

1- يجب أن ينص التقرير في فقرة إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2- يجب أن يبين المدقق في تقريره فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تختلف عن تلك التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة. أما إذا كانت المبادئ المستخدمة هي نفسها كما في السنة السابقة فلا داعي للإشارة إلى ذلك، حيث أن عدم الإشارة إلى ذلك تعني أنه لا يوجد تغيير في المبادئ.

3- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية والمناسبة، وبخلاف ذلك لا بد أن يشير المدقق إلى عدم كفاية ومناسبة الإفصاح.

4- يجب أن يحتوي التقرير على رأي مكتوب يبين النتيجة النهائية لعملية التدقيق. وهذا الرأي يكون في فقرة خاصة، ويكون خاص بالبيانات المالية كوحدة واحدة.

4. معايير التدقيق الدولية:International Standards on Auditing (ISA)

معايير التدقيق الدولية هي معايير صادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي هو منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة، وقد تأسس هذا الاتحاد عام 1977، والهدف المعلن من تأسيسه هو تقديم الخدمة الأفضل للمجتمع، ولذلك فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين يسعى إلى زيادة الإلتزام بتقديم معايير مهنية ذات جودة عالية. وفيما يلي الانشطة الأساسية الذي يقدمها هذا الإتحاد لخدمة مصالح المجتمع:

1- تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد للسلوك المهني.

2- تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والاخلاقيات والتعليم ومعايير الابلاغ المالي.

3- متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والادارة المالية.

4- تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة لضمان تحقيق إستمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.

5- تشجيع الالتزام بشروط العضوية.

6- المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية بالتعاون مع المجمعات المهنية في البلدان المختلفة.

7- زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية.

لقد أدرك الاتحاد الدولي مدى الحاجة إلى إطار عام عالمي متجانس لتلبية الطلب العالمي المتزايد على المهنة، وقد أهتم الاتحاد بتطوير هذا الاطار العام ليشمل مكونات تتعلق بدليل السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التعليم الدولية ومعايير محاسبة القطاع العام الدولية.

ولما كانت المهمة الأساسية للاتحاد الدولي للمحاسبين هي تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق من أجل المساعدة في تقديم أفضل الخدمات لمستخدمي البيانات المالية، قام الاتحاد بتشكيل مجلس معايير التدقيق وخدمات التاكيد الدولي من أجل المساهمة في تطويرالمعايير، وبالأخص معايير التدقيق ومعايير خدمات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ومعايير الرقابة على الجودة.

وقد قام هذا المجلس بصياغة وإصدار المعايير من أجل المساعدة في توفير نوع من الانسجام والتطابق في خدمات التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أنحاء العالم المختلفة. وقد قام هذا المجلس بإصدار المعايير الدولية والتي تم تبنيها من قبل معظم الدول والبلدان الأعضاء في ذلك الاتحاد. وقد ألزم الاتحاد الدولي الدول الأعضاء في الاتحاد بالانصياع لهذه المعايير وخاصةً في الأمور المادية ما لم تتعارض مع القوانين والأنظمة المحلية. وطلب الاتحاد من الدول الأعضاء أن يتم الالتزام بهذه المعايير ما أمكن ذلك من أجل ضمان قدر مناسب من الانسجام في عملية إعداد البيانات المالية وعملية تدقيقها. وإذا كانت هناك ظروف إستثنائية تستدعي الخروج على هذه المعايير فانه على المدقق أن يبين ذلك بوضوح . وفيما يلي بيان لهذه المعايير:

المجموعة الأولى: (100 – 199) قضايا تمهيدية.

وتبين هذه المجموعة من المعايير المفاهيم الأساسية الخاصة بمعايير التدقيق الدولية والتي تشير إليها المعايير باستمرار من خلال تفصيل المعايير. بمعنى آخر تبين هذه المجموعة التعاريف الأساسية، والتي تمت الاشارة إليها في هذا الكتاب كل حسب موقعة في فصول الكتاب. وكذلك تبين هذه المجموعة أمور عامة تتعلق بشرعية المعايير ومدى أولويتها وأهميتها وأهدافها، كما هو موضح في بداية هذه الفقرة من هذا الفصل.

المجموعة الثانية: (200 – 299) المباديء العامة والمسؤوليات:

وتحتوي مجموعة من المعايير التي تبين الهدف من التدقيق والمباديء العامة التـــي تحكـــم عملية التدقيق وشروط إتفاقيات التدقيق والأسس التي تحكم جـــودة عمليـــة التـــدقيق وبيـــان لمتطلبات توثيق عملية التدقيق ومسؤوليات المدقق الخاصة بـــالغش والمخالفـــات القانونيـــة وموقف المدقق من ذلك، وفيما يلي بيان بهذه المعايير وأرقامها:

1. (200) الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية.
2. (210) شروط إتفاقيات التدقيق.
3. (220) الرقابة على جودة تدقيق البيانات المالية التاريخية.
4. (230) التوثيق.
5. (240) مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق البيانات المالية.
6. (250) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.
7. (260) الاتصالات مع المضطلعين بعملية التحكم المؤسسي بشان قضايا تدقيقية.
8. (265) توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف في الرقابة الداخلية.

المجموعة الثالثة: (300 – 499) تقييم المخاطر والاستجابة لهذه المخاطر:

وتتعلق هذه المجموعة بتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وبيان لكيفية وأهمية فهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية وتعريف بالمادية في التدقيق من ناحية كمية ونوعية وعلاقتها بأدلة ومخاطر التدقيق والاجراءات التي يقوم بها المدقق إستجابةً لهذه للمخاطر. وكذلك تبين هذه المجموعة الاعتبارات المتعلقة بتدقيق المنشآت التي تستعين بمؤسسات الخدمات. وفيما يلي بيان بهذه المعايير وأرقامها:

9. (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
10. (315) فهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية.
11. (320) المادية في التدقيق.
12. (330) إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة.
13. (402) اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعين بمؤسسات الخدمات.
14. (450) تقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق.

المجموعة الرابعة: (500- 599) أدلة التدقيق:

وتشمل هذه المجموعة المعايير التي تبين أدلة التدقيق من حيث ماهيتها وخصائصها وأنواعها والاجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذه الأدلة مع بيان للاعتبارات الخاصة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والاجراءات التحليلية والعينات وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة ومتطلبات تقويم إستمرارية منشأة العميل وما يحصل عليه المدقق من تمثيلات الادارة، وفيما يلي بيان بهذه المعايير وأرقامها:

15. (500) أدلة التدقيق.
16. (501) أدلة التدقيق- إعتبارات إضافية لبنود خاصة.
17. (505) المصادقات الخارجية.
18. (510) التكليف الأولي- الأرصدة الافتتاحية.
19. (520) الإجراءات التحليلية.
20. (530) عينات التدقيق ووسائل أخرى للاختبارات.
21. (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاح عنها.
22. (550) الأطراف ذات العلاقة.
23. (560) الأحداث اللاحقة.
24. (570) الاستمرارية.
25. (580) تمثيلات (إقرارات) الإدارة.

المجموعة الخامسة: (600- 699) إستعمال عمل الآخرين:

وتتعلق هذه المجموعة بالمعايير التي تحكم تعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي والخبراء من حيث مدى التعاون بينهم ومتطلبات الاستعانة بهم، وفيما يلي بيان بهذه المعايير وأرقامها:

26. (600) اعتبارت خاصة- تدقيق حسابات المجموعة بما فيها عمل مدقق ثانوي لجزء منها.
27. (610) الأخذ بعين الاعتبار عمل المدقق الداخلي.
28. (620) استعمال عمل الخبير.

المجموعة السادسة: (700-799) نتائج التدقيق والتقرير:

تبين هذه المجموعة المعايير الخاصة بتقارير مدقق الحسابات من حيث أنواع التقارير، وذلك ببيان مكونات التقرير المعياري النظيف وشروط إصداره ومكوناته ومن ثم بيان أنواع التقارير الأخرى مثل التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية والمتحفظ والمخالف وتقرير الامتناع، بالاضافة إلى بيان التقارير التي تتعلق بالبيانات المالية المقارنة والتقرير عن المعلومات الأخرى الموجودة مع البيانات المالية المدققة، وفيما يلي بيان بهذه المعايير وأرقامها.

29. (700) تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية.
30. (705) تعديلات تقرير مدقق الحسابات المستقل.
31. (706) الفقرات التأكيدية والفقرات الخاصة بقضايا أخرى في تقرير المدقق.
32. (710) المقارنات.
33. (720) معلومات أخرى في مستندات تحتوي بيانات مالية مدققة.

المجموعة السابعة: (800-899) مواضيع خاصة:

34. (800) اعتبارات خاصة: تقرير المدقق عن بيانات معدة وفقاً لأطر ذات أغراض خاصة.
35. (805) اعتبارات خاصة: تدقيق بعض البيانات المالية أو بعض بنودها أو حساباتها.
36. (810) اعتبارات خاصة: مهمة التقرير عن ملخصات البيانات المالية.

المجموعة الثامنة: (1000-1100) تفسيرات معايير التدقيق الدولية

وتشمل هذه المجموعة تفسيرات لبعض معايير التدقيق الدولية.

المجموعة التاسعة: (2000-2699) المعايير الدولية الخاصة بمهمة الاطلاع:

37. (2400) مهمات مراجعة (الاطلاع على) البيانات المالية.

المجموعة العاشرة: (3000-3699) المعايير الدولية الخاصة بمهام التأكيد الأخرى:

38. (3000) مهام تأكيد غير الاطلاع وتدقيق البيانات المالية.
39. (3400) فحص المعلومات المالية المتوقعة.

المجموعة الحادية عشر: (4000-4699) المعايير الدولية الخاصة بالخدمات ذات العلاقة:

40. (4400) التكليف لإنجاز إجراءات متفق عليها متعلقة بالبيانات المالية.
40. (4410) التكليف لتحضير البيانات المالية.

5. الرقابة على الجودة، معيار التدقيق الدولي رقم 220 Quality Control

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والاجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات واجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها. وعناصر الرقابة على النوعية عادة تشمل التالي:

- **تحديد المسؤولين عن رقابة الجودة ومهامهم:**

على الشركة أن تصمم وتحدد السياسات والاجراءات التي تساعد في خلق ثقافة مؤسسية داخلية تساعد في إدامة إدراك أهمية الرقابة على الجودة، وهذا يتطلب أن يقوم المسؤولون عن الرقابة بتحمل مسؤولياته والعمل على القيام بالمهام التي تحقق ذلك.

- **المتطلبات الاخلاقية:**

على الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إلتزام أعضاء المهمة بالاستقامة والموضوعية والكفاءة والعناية المهنية والسرية والسلوك المهني والاستقلالية. فعلى الشريك المسؤول عن المهمة أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إلتزام أعضاء المهمة بمتطلبات الاستقلالية

- **قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى.**

على الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق أن يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل قبوله، وأن يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار. ففي حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضع المنشأة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوط عليه. أما العملاء القدامى فانه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها المدقق ضرورية، وبالأخص يأخذ بعين الاعتبار:

1. مدى استقامة المالكين والمديرين الاساسيين للشركة وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي.
2. فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.
3. فيما إذا كان بإمكان شركة التدقيق وفريق المهمة الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية.

- **الموارد البشرية:** ويشمل ذلك تطوير الموارد البشرية والاهتمام بكافة متطلبات الموارد البشرية التي تشمل التوظيف وتقويم الأداء والامكانيات اللازمة بما في ذلك الوقت اللازم لانجاز المهام والكفاءة تطوير القدرات ووالتحفيز والمكافئات وتقدير حاجات الأفراد ومراعتها والتخطيط لها. وتطوير الموارد البشرية يتطلب قيام الشريك المسؤول عن المهمة أن يقوم بتعيين فريق المهمة بحيث يكون مقتنعاً أن فريق المهمة ككل يتمتع

بالقدرات والكفاءات ولديه الوقت الكافي للتمكن من إنجاز مسؤلياتهم وبذل العناية المطلوبة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والأنظمة، بحيث يتم الحصول على نتيجة التدقيق المناسبة وإصدار التقرير المناسب. وهذا يتطلب أن يكون لدى الفريق الخبرة والمهارة والقدرة على فهم المهمة وفهم المعايير والمتطلبات القانونية ومستوى مناسب من المعرفة الفنية والمعرفة بتكنولوجيا المعلومات المناسبة للمهمة وفهم الصناعة التي ينتمي لها العميل والقدرة على القيام بالحكم المهني وفهم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكتب التدقيق.

- **أداء المهمة:** على الشريك المسؤول أن يتحمل مسؤولياته من أجل توجيه والاشراف على أداء مهمة التدقيق بما يتناسب مع المعايير المهنية ومتطلبات القوانين ذات العلاقة. وبالتالي فهو مسؤول عن إبلاغ فريق المهمة بمسؤولياتهم وطبيعة عمل المنشأة والقضايا ذات العلاقة بالمخاطر والمشاكل التي يتوقع مواجهتها خلال أداء المهمة والطريقة التفصيلية لأداء المهمة. والأداء المتميز للمهمة يتطلب توفير سياسات وإجراءات واضح تتعلق بالاشراف على المهمة. فيجب ان يكون هناك توجيه وإشراف كافيين ومراجعة مستمرة للأعمال على كافة المستويات من أجل توفير تأكيد معقول بأن كافة الأعمال منجزة حسب مستوى نوعية مقبول. ويتطلب الأداء المتميز توفير متطلبات واضحة تتعلق بالاستشارات. وهذا يعني أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة التدقق أو خارجها من قبل من يمتلكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة وأن يتم التوثيق المناسب للمواضيع التي تتم الاستشارة فيها ونتائج الاستشارات والقرارات المتخذة بناءً عليها. وإذا حصل خلاف في الرأي بين فريق المهمة والمستشارين فإنه لا بد من الرجوع إلى متطلبات سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة لدى مكتب التدقيق. كذلك يتطلب الأداء ان يقوم الشريك المسؤول بمتابعة عملية مراجعة الرقابة على جودة المهمة من خلال قيامه بما يلي:

1- التحقق من أنه تم تعيين مراجع الرقابة على جودة المهمة.
2- مناقشة أية قضايا هامة تظهر خلال أداء المهمة مع هذا المراجع.
3- عدم إصدار تقرير المدقق إلا بعد الانتهاء من مراجعة الرقابة على جودة المهمة.

ومن مهام هذا المراجع الأساسية أن يقوم بمراجعة الأحكام المهنية الهامة التي قام بها فريق المهمة والنتائج التي تم التوصل إليها من أجل إعداد تقرير المدقق.

- **التفتيش:** على مؤسسة التدقيق أن تقوم باستمرار بمراقبة كفاية وفاعلية سياساتها واجراءاتها المتعلقة بالرقابة على الجودة. وأن تقوم بتبليغ موظفيها عن تلك السياسات والإجراءات والتأكد من إدراكهم وفهمهم لها بشكل معقول. ومن مهام الشريك المسؤول أن يأخذ بعين الاعتبار أية عيوب تمت ملاحظتها ويمكن أن تؤثر على أداء المهمة وفيما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها الشركة لمعاجة هذه الأمور كافية وتناسب ظروف عملية التدقيق.

6. إجراءات التدقيق والعلاقة بينها وبين معايير التدقيق

تمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني وإطاراً عاماً يعمل المدقق ضمنه، أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق. فهي تشمل على سبيل المثال القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة مذكرة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية والتأكد من الملكية القانونية لبعض الموجودات وغيرها من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق. وقد تختلف إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المنشأة التي يدقق حساباتها أو باختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الاجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق.

ملخص الفصل

إن معايير التدقيق تعتبر من الأهمية بمكان لمدقق الحسابات حيث أنها تمثل مستويات للأداء المهني تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تضبط عملية التدقيق وتساعد في إنجاز مهمة التدقيق بشكل يحقق الفوائد المتوخاة منها ويساعد في تقديم الخدمة المناسبة لمستخدمي البيانات المالية. وقد اهتمت المعاهد والمجمعات المهنية في البلدان المختلفة بعملية إعداد المعايير، وكان من أبرز من اهتم بتطوير معايير التدقيق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي قام بوضع ثلاث مجموعات من المعايير، المجموعة الأولى سميت المعايير العامة أو الشخصية وقد احتوت ثلاثة معايير وهي معيار التأهيل العلمي والعملي ومعيار الاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة. وأما المجموعة الثانية فهي تتعلق بالعمل الميداني وتشمل ثلاثة معايير وهي معيار التخطيط والإشراف ومعيار دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية ومعيار جمع وتقييم الأدلة الكافية والمناسبة. والمجموعة الثالثة تتعلق بإعداد التقرير وتشمل بيان فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وفيما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية تختلف عن تلك التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية في الفترة السابقة، وبيان فيما إذا كانت القوائم المالية لا تحتوي على البيانات والإيضاحات الكافية والمناسبة، وأن يحتوي التقرير على رأي مكتوب يبين النتيجة النهائية لعملية التدقيق.

وكذلك قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من المعايير التي تنظم عملية التدقيق في مختلف البلدان، والتي تسعى إلى تحقيق التجانس في ناتج عملية التدقيق وتسهيل مهمة الرجوع إلى البيانات المالية في العالم.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بالمعايير بشكل عام ومعايير التدقيق بشكل خاص.

2- بين أهمية وجود معايير للتدقيق.

3- بين مدى تأثير معايير التدقيق على الحكم المهني للمدقق.

4- ما هو الفرق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق.

5- ما هي المجموعات الرئيسة لمعايير التدقيق الأمريكية.

6- ما هو المقصود بالمعايير الشخصية، وما هي أقسامها.

7- عرف الاستقلالية الذهنية والظاهرية.

8- بين أهمية الاستقلالية في عملية التدقيق.

9- ما هو المقصود ببذل العناية المهنية المعقولة، وكيف يمكن الحكم على مدى قيام المدقق بذلك.

10- ما هو المقصود بمعايير العمل الميداني وما هي أقسامها.

11- بين أهمية التخطيط لعملية التدقيق.

12- أحد معايير العمل الميداني يتعلق بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل، وضح المقصود بالرقابة الداخلية وأهمية دراستها وفهمها من قبل المدقق.

13- وضح المقصود بأدلة التدقيق واذكر بعض الأمثلة عليها.

14- ما هو المقصود بمعايير التقرير.

15- بين أهمية وجود معايير خاصة بإعداد التقرير.

16- هل تعتقد أن المعايير الحالية الخاصة بإعداد التقرير كافية.

17- ما هو المقصود بمعايير التدقيق الدولية.

18- من هي الجهة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية.

19- بين مدى ضرورة وجود معايير تدقيق دولية.

20- هل تعتقد أن معايير التدقيق الدولية تصلح للتطبيق في الأردن.

21- ما مدى إلزامية معايير التدقيق الدولية.

22- ما هو المقصود بالرقابة على الجودة.

23- ما هي متطلبات الرقابة على الجودة.

24- ما هو الفرق بين الرقابة على الجودة ومعايير التدقيق.

25- ما هو الفرق بين إجراءات التدقيق ومعايير التدقيق.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي الأمور التالية ليست من المعايير العامة:

أ. التخطيط والإشراف المناسب.

ب. الاستقلالية.

ج. التأهيل العلمي والعملي.

د. بذل العناية المهنية الكافية.

2- أي الأمور التالية ليست من معايير العمل الميداني:

أ. دراسة إجراءات الرقابة الداخلية.

ب. جمع الأدلة الكافية والمناسبة.

ج. التخطيط والإشراف المناسب.

د. بذل العناية المهنية المعقولة.

3- أي الأمور التالية من معايير التقرير:

أ. دراسة إجراءات الرقابة الداخلية.

ب. جمع الأدلة الكافية والمناسبة.

ج. بيان مدى انسجام البيانات المالية مع المعايير (المباديء) المحاسبية.

د. بذل العناية المهنية المعقولة.

4- أفضل وصف لمعايير التدقيق من العبارات التالية هو:

أ. مقاييس لجودة أداء المدقق.

ب. اجراءات تدقيق ينبغي على المدقق القيام بها.

ج. خطوات عملية التدقيق التي ينبغي القيام بها.

د. قواعد السلوك المهني التي ينبغي الالتزام بها.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

بين تحت أي مجموعة من المعايير الأمريكية يمكن أن تضع كل من العبارات التالية؟

	المعايير العامة	معايير العمل الميداني	معايير التقرير
1- يكون المدقق حذراً عندما يمارس التدقيق وعند إعداد التقرير.			
2- المدقق صاحب الخبرة يقوم بالاشراف على المدققين الأقل خبرة.			
3- يقوم المدقق بدراسة وفهم الرقابة الداخلية ليصل إلى نتيجة عن قوة النظام.			
4- يقوم المدقق باتباع برنامج تدقيق مصمم مسبقاً.			
5- المدقق خريج قسم المحاسبة ولدية عدد من سنوات الخبرة.			
6- بناء على حكم المدقق فان البيانات المالية معدة على أساس المبادىء المحاسبية.			
7- عند القيام بالتدقيق يكون المدقق موضوعي وغير متحيز.			
8- العميل يستخدم نفس المبادئ المحاسبية المتبعة في السنة السابقة.			
9- المدقق جمع كل ما يلزمه من معلومات ليتمكن من إعطاء النتيجة.			
10- تعتبر الملاحظات التي أرفقها العميل بالبيانات المالية كافية.			

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- ناقش مدى تأثير وجود معايير تنظم عملية التدقيق على جودة عملية التدقيق، مبيناً فيما إذا كانت المعايير وضعت فعلاً للمساعدة في تقديم الخدمة المناسبة للمجتمع أم أن المعايير تهدف الى خدمة المهنة والمدققين بشكل رئيس.

2- اكتب بحثاً تبين فيه مدى مناسبة معايير التدقيق الدولية أو الأمريكية للبيئة الأردنية.

الفصل الرابع واجبات ومسؤوليات المدقق

4

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ مسؤوليات وواجبات المدققين في الفكر المحاسبي والمعايير الدولية
- ✓ التعرف على مسؤوليات المدققين بشكل عام
- ✓ التعرف على مسؤوليات المدققين تجاه العميل والطرف الثالث
- ✓ مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش
- ✓ مسؤولية المدقق عن التقرير عن الغش المكتشف
- ✓ مسؤولية المدقق عن اكتشاف المخالفات القانونية
- ✓ مسؤولية المدقق عن التقرير عن المخالفات القانونية
- ✓ مسؤولية المدقق عن تقويم قدرة الشركات على الاستمرار

الفصل الرابع
واجبات ومسؤوليات المدقق
Auditor's Duties and Responsibilities

1. مقدمة

إن مسؤوليات وواجبات المدققين الخارجيين هي موضوع جدلي، وكثيراً ما يظهر الجدل حوله ويزداد عندما يحصل الغش والتلاعب دون أن يقوم المدقق بالتنبيه لذلك، وعندما تصل الأمور إلى حد الفشل وانهيار الشركات فان السؤال المعتاد هو (أين المدققين؟) (Porter, 1997; Boynton, 2006). وليس بالضرورة أن يكون هذا السؤال في مكانه، فالمسؤولية الرئيسة ليست على المدققين، وفي كثير من الأحيان ربما لا يكون عليهم مسؤولية في ذلك إطلاقا، وهذا ما يعيدنا للإشارة إلى فجوة التوقعات (الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من المدققين وبين ما يدركه المجتمع من أداء للمدققين). حيث بينت (Porter, 1993) أن هناك جزأً من توقعات المجتمع غير معقول، ومن الفجوة ما يعود إلى الجهل في إدراك مسؤوليات المدققين، ومنها ما يعود إلى عدم وضوح التشريعات الخاصة بمسؤوليات المدققين ودورهم، وعدم وضوح المفاهيم التي يتم بها صياغة تلك المسؤوليات. وقد تعرضت مسؤوليات المدققين وخاصة عن إكتشاف الغش والتلاعب لبعض التطورات، حيث أنها لم تثبت على حالة واحدة وواضحة منذ نشوء التدقيق الإلزامي (Tweedie, 1991). فقد كان الهدف الأساس للتدقيق فيما قبل القرن العشرين هو اكتشاف الغش والخطأ، حيث أشار كل من (Dicksee, 1898; Montgomery, 1912) إلى أن أهداف التدقيق الأساسية تتمثل في اكتشاف الغش واكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء في المبادئ. وقد بينت (Porter, 1997) أنه بعد ذلك وخاصة في الفترة ما بين 1920 و1960 حاولت مهنة التدقيق مواجهة التوقعات غير المعقولة بتبني دور المثقف للمجتمع عن ما يسمى بالمسؤوليات المعقولة وكما تفهما المهنة، حيث كان التركيز على إبراز مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش والتلاعب، وأن مسؤولية المدقق عن ذلك هي ثانوية، وأن الهدف الأساس للتدقيق هو إضفاء المصداقية

على البيانات المالية. وفيما بعد الستينات من القرن العشرين تزايد النقد الموجه للمهنة من قبل السياسيين والإعلاميين وغيرهم منادين بضرورة تبني المهنة لدور أكبر في مجال اكتشاف الغش والتنبيه عنه (Sikka, et al., 1992)، إلا أن المهنة استمرت في المراوغة وأصرت على أن المسؤولية الرئيسة في إكتشاف الغش تقع على عاتق الإدارة، وأن على المدققين أن يضعوا في خططهم ما يمكنهم من الخروج بتأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. وقد بينت معايير التدقيق الدولية هذا الأمر بوضوح في المعيار الخاص بأهداف التدقيق وفي المعيار الخاص بمسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ. فقد بين المعيار الخاص بالأهداف أن الهدف الأساس للتدقيق هو إعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية ككل من التحريفات المادية. وأشارت الفقرة الثانية من المعيار الخاص بالغش والخطأ إلى أن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ تتمثل في الأخذ بعين الاعتبار-سواء خلال التخطيط للتدقيق أو إنجاز إجراءات التدقيق أو تقييم النتائج- احتمالية وجود انحرافات مادية. و قد بينت الفقرة الخامسة من نفس المعيار أن الإدارة هي المسؤولة عن منع واكتشاف الغش والخطأ من خلال وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية يؤديان هذا الغرض.

وبسبب تعدد الفئات التي يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المدققة وتستخدمها في إتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وبسبب طبيعة تقرير مدقق الحسابات الذي يضفي المصداقية على عدالة هذه البيانات، فإن المجتمع المالي يتوقع أموراً كثيرة من هذا التقرير مما قد يرتب على المدقق عدة أنواع من المسؤولية منها ما قد يكون خارج نطاق مسؤولياته الفعلية.

وإن التحديد الواضح للمسؤولية القانونية للمدقق قد يؤدي الى تحقيق العدالة لكافة الأطراف ذات العلاقة من خلال توفير نفس الحماية ضد المساءلة القانونية للمدققين مثلما الحال مع باقي الملاك في مجالات الأعمال، وهذا يساعد ايضاً في التأكيد على بقاء المهنة واستمرارها من خلال تشجيع أفراد جدد على الإنضمام إليها.

إن مسؤوليات المدققين لا تزال تشغل تفكير وأهتمام المهنة والمدققين نتيجةً لما يجلبه تعرض المدقق لهذه المسؤولية من خسائر للمدققين ومن تراجع في سمعة المهنة والمدققين.

ففي سنة 1991 لوحدها تحملت منشآت التدقيق الست الكبرى في الولايات المتحدة مبلغ 447 مليون دولار للدفاع عن القضايا المقامة ضدها وتسويتها، ويمثل هذا المبلغ 9% من إجمالي إيرادات التدقيق لهذه الشركات. أي بزيادة قدرها 1.3% عن هذه النسبة في سنة 1990 والتي بلغت 7.7% . وتوقع البعض في ذلك الحين أن تزيد النسبة عام 1994 إلى 11.9% (1994 شريعة، Arens et al., 2006). وأصبحت مشكلة المسؤولية القانونية التي تواجه المهنة أكثر وضوحاً في عام 1990 عندما أعلنت سابع أكبر منشآت التدقيق Leventhol & Horwath إفلاسها، وكان السبب الرئيس للإفلاس هو ارتفاع عدد القضايا المرفوعة ضدها. وكذلك تم إغلاق منشأة Panell Kert، وهي منشأة كبرى أيضاً، وتم بيع 90% من فروعها عام 1992، وعوملت مكاتبها على أنها تمثل منشآت تدقيق منفصلة، وقد أشار شريك سابق في هذه المنشأة إلى أن الدعاوي القضائية كانت هي السبب وراء كل ما حدث (Arens et. al., 2006). أما في عام 2004 فقد بلغت قيمة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المدققين في الولايات المتحدة 40 مليار دولار.

وتؤثر المسؤولية القانونية للمدققين أيضاً على المهنة فيما يتعلق بالجانب الإنساني للعاملين بها، حيث أن كثيراً منهم يترك العمل في التدقيق بسبب عدم القدرة على تحمل التهديد بالتعرض للتقاضي، وعلى سبيل المثال فإن إنهيار شركة Arther Anderson بسبب إفلاس شركة Enron في الولايات المتحدة عام 2003 أدى إلى الاضرار بأكثر من 100 ألف موظف وشريك.

وفي الأردن، فبالرغم من عدم توافر إحصائيات رسمية بالقضايا المقامة ضد المدققين، إلا أنه يمكن ملاحظة التزايد في تلك القضايا من خلال عدد الدعاوى القضائية المقامة ضد بعض مكاتب التدقيق، مما أفسح المجال للأطراف المتضررة لمساءلة المدقق أمام القضاء ومطالبته بالتعويض، حيث كثيراً ما يلجأ الطرف الثالث كالبنوك أو الجمهور إلى مقاضاة المدقق الذي أبدى رأيه في البيانات المالية دون أن يتنبأ بإفلاسها. ومما يزيد من خطورة الأمر وجود نوع من عدم الوضوح والتعميم والتكرار في القوانين المنظمة للمهنة في الأردن، بالإضافة إلى تعرض القانون في بعض الأحيان إلى واجبات ليست من مهمة المدقق وتتعارض مع معايير التدقيق الدولية.

وقد بين (الحمود وآخرون، 1992) في دراسة حول المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن، أن القوانين التي تنظم مهنة التدقيق في الأردن تعاني من الغموض وان المدققين يعانون من عدم وجود الوعي الكامل بأخلاقيات المهنة وماهية إستقلال المدقق. لذلك كان من التوصيات التي خرجوا بها ضرورة وضع مدققي الحسابات أمام مسؤولياتهم ومساءلة من يقوم منهم بتقديم حسابات غير أصولية أو التصديق على كشوف دخل غير متطابقة مع القانون. وضرورة تعديل القوانين بحيث يكتفي المدقق بالاطلاع على عينة ممثلة من السجلات والدفاتر والمستندات، ونشر الوعي عند العملاء بأهداف تدقيق القوائم المالية.

2. مسؤوليات وواجبات المدققين في الفكر المحاسبي والمعايير الدولية

مسؤوليات وواجبات المدققين من القضايا الجدلية في الفكر المحاسبي عبر الزمن. فهناك نقاش مستمر حول طبيعة المسؤوليات وحدودها والأطراف التي يتحمل المدقق مسؤوليات تجاهها. وعند النظر إلى طبيعة النقاش الذي يدور فإننا نجد أنه يتأثر بالبيئة التي يعمل بها المدققون ويتأثر بالجهة التي تتناول موضوع المسؤوليات بالنقاش أو النقد. أما بالنسبة للبيئة التي يعمل بها المدققون، فانه من الملاحظ أن طبيعة النقاش والآراء التي تطرح حول المسؤوليات وحدودها يتأثر بظهور حالات الفشل المؤسسي. وأن السبب الرئيس لظهور الجدل في مثل هذه الحالات يعود إلى الأهمية الكبيرة التي يوليها المجتمع لعملية التدقيق والمسؤوليات الجسام التي يتوقعها المجتمع من المدققين. أما بالنسبة للجهات التي تتناول هذا الموضوع بالنقاش، فهناك فرق بين وجهة نظر المدققين والمنظمين للمهنة ووجهة نظر الفئات الأخرى المستفيدة من تقرير مدقق الحسابات. فبينما نجد المدققين والمهنة يقفون موقف المدافع عن المدقق والمثقف للمجتمع حول مسؤوليات وواجبات المدققين كما يتصورونها ويفهمونها، فان موقف الجهات الأخرى مغاير لذلك تماما. فنجد أن بقية الفئات المهتمة بعملية التدقيق تنظر إلى المدقق نظرة الناقد الداعي إلى التغيير والمطالب بتحميل المدققين مسؤولية الفشل المؤسسي (Sikka, et al., 1992).

فالمدقق يقوم بفحص إنتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة هذه البيانات وتمثيلها للحقيقة، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله آثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ هذا الرأي بعين الاعتبار عند اتخاذ قراراتها

المالية. وبالتالي فان ذلك يولد مسؤوليات مختلفة يتحملها المدقق، فإذا ما قام باختبارات وإجراءات التدقيق بما يتفق مع القواعد المهنية المتعارف عليها وبذل العناية المهنية الكافية وضمّن تقريره الحقائق والنتائج التي توصل إليها فانه يكون قد قام بواجباته على الوجه السليم وأعفى نفسه من المسؤولية، وبخلاف ذلك فانه يتعرض للمساءلة من الجهات المختلفة التي تتأثر بعمله أو التي لها سلطة الرقابة عليه تبعا للقاعدة العامة في القانون التي تلزم كل من أحدث ضرراً للغير بالتعويض. ويمكن تقسيم مسؤوليات المدقق إلى الأقسام الرئيسة التالية:

1.2 أولا: المسؤولية التأديبية أو المهنية Professional Responsibility:

وهي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق. وفي هذه الحالة فانه يتم مساءلة المدقق من قبل الهيئة العليا للتدقيق في الأردن والتي حلت محل مجلس مهنة التدقيق. حيث أشارت المادة رقم 34 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لسنة 2003 على قيام مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين بتشكيل لجنة تأديبية في الجمعية تقوم بالنظر في المخالفات التي يرتكبها المحاسبون القانونيون والمتدربون لأحكام قانون تنظيم المهنة والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى هذا القانون وكذلك في حالة إخلالهم بواجباتهم وبقواعد السلوك المهني وذلك بناءً على ما يحيله المجلس لهذه اللجنة. وقد بينت المادة 36 من هذا القانون أن اللجنة قد تقوم بتوقيع العقوبة المناسبة من العقوبات التالية:

أ- إذا كان المخالف محاسباً قانونياً:

1- التنبيه.
2- الإنذار الخطي.
3- تعليق التسجيل وإيقاف العمل بإجازة المزاولة لمدة لا تزيد على سنتين.
4- إلغاء إجازة المزاولة وشطب إسم المحاسب القانوني نهائياً من سجل المزاولين.

ب- إذا كان المخالف محاسباً متدرباً:

1- التنبيه.

2- الانذار الخطي.

3- وقف التدريب لمدة لا تزيد على سنتين.

2.2 ثانيا: المسؤولية المدنية Civil Responsibility: وهي المسؤولية التي تنشا في حالة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير حسن النية. وتنشأ مسؤولية المدقق إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلا يعمل باجر عن مجموع المساهمين، وبالتالي فان القانون يخول من يقع عليه ضرر كالمساهمين والغير حسن النية، حق الحصول على تعويض بمقدار ذلك الضرر، ويقسم هذا النوع إلى قسمين:

أ- مسؤولية المدقق تجاه العملاء: وهي المسؤولية الناتجة عن العلاقة التعاقدية، حيث تقوم العلاقة بين المدقق وعميله على أساس عقد بين طرفين (Gwilliam, 1991)، وبموجب هذا العقد يكون المدقق وكيلاً عن العميل بنص قانون الشركات. ولا بد من الإشارة إلى أن مسؤولية المدقق تجاه العميل مسلّم بها، وهي مسؤولية خاضعة للقانون العام Common law وهو القانون المبني على ما قررته المحاكم في القضايا السابقة المماثلة وليس بناء على تشريع مكتوب، وبناء على هذا القانون فان المدقق قد يتحمل نوعين من المسؤولية:

1- مسؤولية تعاقدية (نابعة من قانون العقد Contract law) إذا قام بمخالفة شروط العقد، وقد تكون المخالفة لشروط العقد إذا حصل أحد الأمور التالية:

- إذا قام بإصدار تقرير نظيف بدون الالتزام بمعايير التدقيق.
- لم يقدم التقرير في الوقت المحدد المتفق عليه.
- قام بإفشاء أسرار العميل.
- الفشل في اكتشاف الأخطاء المادية أو المخالفات المادية التي يرتكبها الموظفون.
- الانسحاب من مهمة التدقيق بدون مبرر مقبول.

2- مسؤولية تقصيرية نابعة من قانون الضرر Tort law وهذا الضرر قد يكون ناتجا عن الإهمال العادي Ordinary negligence أو الإهمال الجسيم Gross negligence أو الغش Fraud (Boynton, 2001).

وفيما يلي توضيح لهذه المصطلحات:

الإهمال العادي (Ordinary negligence): يتمثل في غياب مستوى معقول من العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ المدقق مهامه (Boynton, et at., 2006)، دون أي محاولة للخداع أو لارتكاب الاحتيال.

الإهمال الجسيم (Gross negligence): يحدث نتيجة عدم بذل أي قدر من العناية (Boynton, et. al., 2006)، ويتمثل باللامبالاة والخروج عن معياري العناية الواجبة والكفاءة عند تنفيذ الواجبات.

الغش الإستدلالي (Constructive fraud): ويشير ذلك إلى وجود قدر من الإهمال الشديد أو غير المعتاد مع عدم وجود نية في الخداع أو إلحاق الضرر بالآخرين، ويطلق عليه أحياناً مصطلح التهور مع الإهمال Recklessness.

الغش (Fraud): ويقع عند حدوث التحريفات وتوافر المعرفة لدى المدقق عن أثرها السلبي ووجود النية لديه لخداع الاخرين(Arens et al, 2003). وهو أكثر خطورة من الإهمال العادي والإهمال الجسيم.

المساهمة في الإهمال (Contributory Negligence): ويحدث ذلك عندما تؤدي تصرفات العميل نفسه إلى حدوث الخسائر المسببة للضرر أو تتداخل مع أداء التدقيق بما يؤدي إلى منع المدقق من اكتشاف سبب الخسائر (Arens et. al., 2003).

وبشكل عام حتى يكون المدقق مسؤولاً عن تقصيره يجب أن تتوافر أركان أساسية وهي (الصبان والفيومي، 1990: التميمي، 1998، Boynton, 2006; Gwilliam, 1991)

1- وجود التزام من جانب المدقق إما بنصوص القانون أو الاتفاقية.

2- حصول إهمال أو تقصير من المدقق أدى إلى الإخلال بواجبه.

3- أن ينتج عن ذلك ضرر يصيب العميل.

4- أن يكون الضرر الذي أصاب العميل ناتجا عن إهمال أو تقصير المدقق، فيكون بينهمـــا علاقة سببية.

5- أن يكون هناك إمكانية لتقدير الضرر بشكل معقول.

ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن المدقق ليس مؤمنا ولا ضامنا بأن الدفاتر تظهر حقيقة المركز المالي للمنشاة، وإلا كان مسؤولا عن التضليل رغم بذل العناية المهنية المعقولة. ولا بد من ملاحظة أن بذل العناية المعقولة تتوقف على ظروف كل حالة، فإذا لم يحصل ما يثير شكوك المدقق فانه يكتفي بالإجراءات العادية، ولكن إذا وجد ما يثير شكوكه فعليه أن يبذل جهداً أكثر وأن يقوم بالإجراءات في حدود ما هو معقول. لذلك- وعلى سبيل المثال- فانّ تعرض الشركة للفشل وعدم قدرتها على الاستمرار يلحق الضرر بالمساهمين، وإذا كان إكتشاف ذلك ممكنا في ظل بذل العناية المهنية المعقولة التي لو بذلها أي مدقق آخر لأكتشف الأمر، ولكن المدقق لم يبيّن ذلك فانه يكون مطالباً بتعويض الضرر. وبشكل عام يمكن أن يستخدم المدقق الوسائل الدفاعية التالية إذا تعرض للمساءلة القانونية من قبل العميل:

- أن يبين أنه قام ببذل العناية المهنية المعقولة، وأنه قام باتباع معايير التدقيق، وأن يقدم أوراق العمل التي تثبت ذلك.
- أن يبين أن الأمر الذي تم الاعتماد عليه في الادعاء لا يقع ضمن متطلبات العقد.
- أن يبين أن الضرر الذي لحق بالعميل غير ناتج عن إهمال المدقق.
- أن يبين المدقق أنه يوجد إهمال مشترك Contributory Negligence، أي أن العميل ساهم في عملية الإهمال الذي أدى للضرر.

ب- مسؤولية المدقق تجاه الغير

Auditor's Responsibility Towards Third party

وهي المسؤولية التي تنشا تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد. والغير هو الطـــرف الثالث، وقد يكون منتفعا أصيلا أو بشكل غير مباشر، وهذه المسؤولية موضع خلاف، حيث

يرى البعض انه لا توجد مسؤولية للمدقق إذا لم يكن هناك عقد. وأشارت بعض الأدبيات أن الطرف الثالث قد يكون مستفيداً أساسيا من البيانات المالية، أو مستفيداً غير أساسي. أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق على علم مسبق بأنه سيستخدم البيانات المالية. أما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية التدقيق (Boynton, 2006).

أما بالنسبة للطرف الثالث الأساسي فيرى البعض أن المدقق يكون مسؤولاً تجاهه إذا توافرت الشروط السابقة (في بند مسؤولية المدقق تجاه العملاء) (Gwilliam, 1991) بالإضافة إلى شرط آخر وهو: علم المدقق بان هناك طرفاً آخر سيعتمد على البيانات المالية المدققة لغرض محدد، وأن ذلك الطرف أعتمد فعلاً على هذه البيانات للغرض المحدد ولحقه الضرر بسبب الاعتماد عليها وذلك بناءً على قانون الضرر (Gwilliam, 1987, 1988, 1991).

فإذا قام العميل بإعلام المدقق بأن البيانات المحاسبية المدققة من قبله ستعرض على شركة أخرى لغرض الشراء، أو تقدم لأحد البنوك من أجل الحصول على قرض، فإن على المدقق واجب بذل العناية المهنية المعقولة تجاه هذا الطرف الثالث، وبالتالي يتحمل المدقق المسؤولية تجاه هذا الطرف في حالة الإهمال العادي والإهمال الجسيم والغش كما هو الأمر بالنسبة للعميل. فعلى سبيل المثال في سنة 1975م أتخذ مجلس اللوردات في بريطانيا House of Lords قراراً بأن المدقق يعتبر مسؤول في حالة طلب العميل منه تقويم السهم في شركة أخرى، وعلى أساس هذا التقويم سيقوم العميل بشراء أسهم في الشركة الأخرى، ففي هذه الحالة فأن المدقق سيكون مسؤولاً إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة.

أما المستفيد غير الأساسي، فقد أشارات بعض الأدبيات إلى أن المدقق قد يتحمل مسؤولية تجاهه بناء على قانون الضرر في حالة الإهمال الجسيم والغش. وهناك من يقسم هذه الفئة إلى مجموعتين: الأولى تمثل الأطراف الذين يتوقع المدقق إمكانية اعتمادهم على تقريره، مثل جميع البنوك فيما لو كان المدقق يعرف مسبقا بأن أحد هذه البنوك سيعتمد على تقريره

لغاية محددة. أما الثانية فتمثل الأطراف الأخرى الذين يعتبرون عادةً من مستخدمي البيانات المالية مثل الدائنين والمقرضين وغيرهم.

ففي قضية الترامیرز – توش روس Ultramares – Touche لم يحمل القاضي المدقق مسؤولية الإهمال تجاه الطرف الثالث والذي أعتبر من المستفيدين غير الرئيسيين، حيث أن المدقق في هذه القضية فشل في اكتشاف عمليات تزوير قامت بها إدارة شركة فريد–ستيرن Fred Stern & Co. ، حيث تم تضخيم الأصول وحقوق الملكية بقيمة 700000 دولار، وبناء على البيانات المالية المدققة قامت شركة الترامیرز بإقراض هذه الشركة ثم عجزت شركة فريد–ستيرن عن سدادها نتيجة الإفلاس، وقامت هي الأخرى بمقاضاة المدقق توش روس وقد حكم القاضي بأن المدقق مذنب بسبب الاهمال ولكن لا ينبغي أن يتحمل المدقق أي مسؤولية تجاه الطرف الثالث ما لم يكن ذلك الطرف مستفيداً أساسياً، أي أن يكون معلوماً للمدقق بشكل مسبق بأنه سيعتمد على تقريره.

أما بالنسبة للوسائل الدفاعية مقابل ادعاء الطرف الثالث، فيمكن للمدقق أن يستخدم جميع الوسائل المذكورة في حالة العميل ما عدا الإهمال المشترك.

3.2 ثالثا: المسؤولية الجنائية Criminal Liability:

هي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق إذا نتج عن عمله ضرر بالمجتمع بشكل عام. وفي هذه الحالة فإن المدعي العام هو صاحب الصلاحية في إقامة الدعوى القضائية على المدقق. وقد بينت المادة رقم 44 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73 لعام 2003 العقوبات التي يتعرض لها المحاسب القانوني في حالة الغش أو الاهمال الجسيم حيث نصت المادة على ما يلي:

"مع مراعاة عدم الاخلال بأي عقوبة أشد ورد النص عليها في أي تشريع آخر، يعاقب المحاسب القانوني بالحبس لمدة لا تقل عن سنة ولا تزيد على ثلاث سنوات أوبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف دينار ولا تتجاوز عشرين ألف دينار أو بكلتا العقوبتين إذا ارتكب عن قصد أو نتيجة إهمال جسيم أياً من الأفعال التالية:

أ– دون بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاولة المهنة.

ب- وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة".

3. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ (معيار رقم 240):

لقد بينت معايير التدقيق الدولية بأن **الغش** يتمثل في القيام بعمل أو إجراء متعمد من قبل أحد الموظفين أو مجموعة من الموظفين أو من قبل الادارة أو طرف ثالث بحيث يؤدي إلى تحريف البيانات المالية، وبالتالي فقد يشمل الأمور التالية:

1- التلاعب أو التغيير أو التزوير في الدفاتر والسجلات والوثائق.

2- إساءة استخدام الأصول.

3- عدم تسجيل بعض العمليات المالية.

4- تسجيل عمليات لم تحدث ولا يوجد أدلة تؤيدها.

5- تطبيق السياسات المحاسبية بصورة خاطئة.

ويعرف الغش كذلك بأنه يتمثل في إساءة الاستخدام أو التحريف المتعمد للقوائم المالية، وعادة يقسم إلى قسمين:

1.3 أولا: غش القوائم المالية: Financial Statements Fraud

ويطلق أحيانا على هذا النوع من الغش غش الإدارة، لأنه يشمل التلاعب في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة إما بالحذف المتعمد للعمليات المالية أو بعدم الإفصاح الكافي والمناسب أو عن طريق إساءة التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية. ويواجه مدققوا الحسابات نوعا من الصعوبة في اكتشاف هذا النوع من الغش بسبب تجاوزات الإدارة للتعليمات واختراقها لنظام الرقابة الداخلية ومحاولة الإدارة إخفاء هذا النوع من الغش.

2.3 ثانيا: إساءة استخدام الأصول: Misappropriation of Assets

ويشمل هذا النوع عمليات سرقة أصول الشركة واختلاسها واستخدامها لغير الغايات المخصصة لها، وفي بعض الأحيان يطلق على هذا النوع غش الموظفين.

أما **الخطأ** فقد عرفته المعايير بأنه العمل أو الاجراء غير المتعمد والذي يؤدي الى حصول تحريف في البيانات المالية. وقد تشمل الأخطاء الأمور التالية:

1- الخطأ الكتابي أو الحسابي في الدفاتر والسجلات.

2- السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق.

3- التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية.

ولقد ارتبط ظهور التدقيق بالعصور القديمة باكتشاف ومنع الغش والخطأ، ويكاد أن يكون الهدف الأساس المتعارف عليه بين مختلف الأجيال المتعاقبة هو اكتشاف ومنع الغش والخطأ، حتى أصبح هذا الهدف هو المتبادر للذهن من قبل مختلف الفئات عند الحديث عن التدقيق (Sikka, et. al., 1992). وإنه بالرغم من التطور في أهداف التدقيق، إلا أن هناك شعوراً لدى الكثيرين بأن هذا الهدف لا يمكن التخلي عنه. لذلك فان التشريعات التي تصاغ في كثير من الأحيان لا تتسم بالدقة التي تمكن مختلف الفئات من إدراك نفس المعاني والأهداف للتدقيق. وفي كثير من الأحيان أدى عدم الوضوح وعدم الدقة في تحديد مسؤوليات المدققين إلى تغيرات مستمرة في التشريعات المنظمة للمهنة، فعلى سبيل المثال بين (Tweedie, 1991) أن بريطانيا شهدت عدة تغيرات في مجال مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والتلاعب في الفترة الواقعة بعد منتصف الثمانينات. ففي مجال القطاع المالي كانت نتيجة التغيرات في التشريعات أن المدقق له الحق في التقرير لمختلف الجهات التي تنظم هذا القطاع عن حالات الغش التي ترتكبها الإدارة ويكتشفها المدقق.

وإن عدم وضوح أهداف التدقيق ومسؤوليات المدققين تعتبر من الأسباب الرئيسة لفجوة التوقعات، ومن المعروف أنه كلما زادت فجوة التوقعات كلما أثر ذلك سلبا على مصداقية المدققين وهيبتهم المرتبطة بعملهم. ومما يزيد في فجوة التوقعات أن البيئة الاجتماعية التي يعمل فيها المدققون في تغير وتطور، وأن معاني التدقيق ومفاهيمه تتأثر بهذه البيئة، وبالتالي لا بد من إعادة النظر في أهداف التدقيق ومسؤوليات المدققين باستمرار، ولا بد من أن يكون ذلك من خلال التفاعل بين مختلف الفئات المهتمة بالتدقيق (Sikka, et. al., 1992). وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن الممارسات الاجتماعية، بما فيها التدقيق، ليست ذات معاني واحدة ومحددة (Sikka, et. al., 1992; Lee, 1970; Beck, 1973) بل أنها

قد تفسر بتفاسير متباينة، وهذا قد يعرض المدقق لمسؤوليات خارج نطاق مسؤولياته. فعلى سبيل المثال من القضايا القديمة التي تبين عدم وضوح المسؤوليات قضية شركة كبارو Caparo Industries في بريطانيا. فقد امتلكت هذه الشركة استثمارات في شركة Fidelity ، وفي عام 1984 أعلنت هذه الشركة عن صافي دخل مقداره 1.3 مليون جنيه إسترليني وبناء على هذه النتائج قامت شركة كبارو بالاستيلاء عليها، وبعد ذلك تبين أن الشركة لم تحقق أرباح وإنما حققت خسائر بقيمة 0.46 مليون جنيه إسترليني. وقد كان هناك جدل ومرافعات في المحاكم دون الوصول إلى نتيجة قطعية. إلا أن القاضي بين في قضية هذه الشركة أن المدقق لا يتحمل مسؤولية تجاه شركة كبارو كمستثمرين. أما بالنسبة لهم كمساهمين فانه لا يتحمل مسؤولية تجاه أفراد المساهمين وإنما يتحمل مسؤولية تجاه المساهمين ككل (Gwilliam, 1988).

وأياً كان نوع الغش فان مسؤولية المدقق عن اكتشافه تقتصر في التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من التحريفات المادية. والتأكيد المعقول لا يعني أن المدقق يكون ضامناً لدقة القوائم المالية، ولكنه يمارس مهاراته وحكمه المهني من أجل التوصل إلى درجة من التأكيد لطمأنة مستخدمي البيانات المالية.

إذن المسؤولية الأساسية عن منع واكتشاف الأخطاء والغش تقع على عاتق الأدارة، وذلك عن طريق تصميم نظام رقابة داخلية يأخذ بالاعتبار جميع مقومات النظام المتعارف عليها، وأن توفر الضمانات التي تؤدي إلى تطبيق هذا النظام بشكل كفؤ وفعال بحيث يؤدي إلى منع حصول الأخطاء والغش ويؤدي إلى اكتشافها إذا حدثت فعلاً.

أما بالنسبة للمدقق الخارجي فان مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والغش تنحصر في قيامه -خلال مرحلة التخطيط - بتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش بحيث يؤدي إلى حصول تحريف متعمد في البيانات المالية، وبالتالي علية أن يقوم بتصميم إجراءات تدقيق مناسبة من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من أية إنحرافات مادية، وإذا ما تم إكتشاف انحرافات سواءً كانت ناتجة عن الأخطاء أو الغش فانه يقوم بالاتصال بالادارة لابلاغها بذلك ومناقشة الأمر معها وأن يتاكد من أنه تم اتخاذ الاجراءات

المناسبة لتصحيح ما حصل، وأن يدرس مدى تأثير ذلك على تقريره. ولا بد من الاشارة هنا إلى ما تم ذكره في أهداف التدقيق بان المدقق ليس ضامناً ولا مؤمناً بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء والغش وحتى المادي منها، وإنما هو يقوم بدور المهني الحذر ويبذل العناية المهنية المعقولة ويكون مسؤولاً ضمن هذه الحدود. وعلى المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار العوامل التي تشكل مخاطر الغش والتي تؤدي إلى ارتكاب الغش إذا توافرت جميعها، وتشمل:

1- الحوافز والضغوطات Incentives / Pressures

لا بد من وجود حوافز أو ضغوطات تقود الادارة إلى التلاعب في البيانات المالية، حيث أن عدم تمكن الادارة من تحقيق الأهداف سواءً فيما يتعلق بمستوى معين من الأرباح أو المبيعات أو نسب مالية معينة، قد يدفع الادارة للتلاعب في البيانات المالية. وكذلك فيما يتعلق بالعاملين الذين لديهم ظروف مالية سيئة ويتعرضون لضغوطات.

2- الفرص Opportunities

والتي تعني توافر ظروف معينة من شأنها أن تجعل عملية ممارسة الغش عملية ممكنة. فعلى مستوى الادارة، فإن استخدام التقديرات على مستوى واسع في البيانات المالية، واستخدام السياسات المحاسبية المختلفة، ووجود ضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، يوفر الظروف التي تسهل عملية القيام بالتحريفات في البيانات المالية. وعلى مستوى إساءة استخدام الأصول، فإن عدم الفصل المناسب بين المهام المتعارضة، وضعف الرقابة الداخلية، يفتح المجال أمام العاملين للقيام بالتلاعب بالأصول واساءة استخدامها.

3- القيم والاتجاهات Attitudes / Rationalization

إن اتجاهات الادارة وقيمها ذات العلاقة بالرقابة وأداب السلوك يمكن أن تجعل العاملين يبررون عمليات اختلاس الأصول وإساءة استخدامها.

ومن أجل تقييم هذه المخاطر فعلى المدقق أن يقوم بتنفيذ بعض الاجراءات التي تساعد في ذلك، والتي تشمل قيامه باخضاع كافة البيانات التي يحصل عليها للاستفهام العقلي وذلك من خلال النظرة الموضوعية الناقدة، التي لا تفترض سوء النية مسبقاً ولا تفترض حسن النية. ويقوم المدقق بالتقييم الناقد لكافة أدلة التدقيق والتواصل مع فريق التدقيق لتدارس الحالات

الممكنة التي تثير الشبهات أو التي توفر الفرص والحوافز للقيام بعملية الغش أو التي تؤدي إلى إيجاد بيئة تسهل عملية تبرير الغش. كذلك فإن المدقق يقوم بالاستفسارات من الادارة والقيام بالاجراءات التحليلية. وإذا ما تبين له وجود مؤشرات عن الغش أو الأخطاء فانه يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- نوع الغش أو الخطأ الممكن حدوثه بناء على المؤشرات التي تم ملاحظتها.

2- درجة احتمال الحدوث.

3- درجة مادية الغش أو الخطأ وامكانية تاثيره على البيانات المالية.

وبناء على هذه الاعتبارات فانه قد يقوم بتعديل إجراءات التدقيق وتوسيع حجم العينة من أجل الخروج بنتيجة مناسبة عن مدى وجود إنحرافات مادية.

استجابة المدقق لمخاطر الغش على مستوى البيانات المالية:

استجابة من المدقق لمخاطر الغش على مستوى البيانات المالية فإنه يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1. الأخذ بعين الاعتبار تحديد الأفراد الذي يقومون بالمهام وعملية الاشراف.
2. الأخذ بعين الاعتبار السياسات المحاسبية المستعملة من قبل المنشأة.
3. استخدام إجراءات تدقيق (من حيث طبيعة الاجراء، وتوقيته ومداه) لا يمكن التبؤ بها ممن يرتكب التلاعب.

استجابة المدقق لمخاطر الغش على مستوى التأكيدات:

أما على مستوى التأكيدات فعليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1. تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة أكثر مصداقية وأدلة معززة.
2. إعادة النظر في توقيت الحصول على الأدلة.
1. إعادة النظر في مدى الأجراءات ، مثلاً توسيع حجم العينة.

استجابة المدقق لمخاطر تجاوز الادارة للاجراءات الرقابية:

1. اختبار مدى مناسبة قيود اليومية والتسويات الخاصة بالبيانات المالية.

2. مراجعة التقديرات المحاسبية.
3. الحصول على فهم مبررات العمليات التي تبدو غير عادية أو ليست من ضمن النشاط الطبيعي للمنشأة.

3.3 تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة (معيار رقم 240):

1.3.3 التقرير للادارة:

على المدقق ان يقوم بابلاغ الادارة حال اكتشاف أي نوع من الخطأ أو الغش سواء كان ذلك مادياً أو غير مادي، حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الاداري الأعلى فالأعلى، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا استجابت الإدارة لطلب المدقق وقامت بالتعديل فان المدقق يقوم بإصدار تقرير نظيف حول البيانات المالية. أما إذا لم تستجب الإدارة لذلك فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً (مخالفاً) وحسب درجة المادية، مع إبداء الأسباب. وإذا كانت الادارة العليا هي المتورطة فانه يقوم بابلاغ مجلس الادارة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من أجل اتخاذ الاجراء اللازم.

2.3.3 التقرير لمستخدمي البيانات المالية

1- إذا كان الخطأ أو الغش المكتشف يصل إلى درجة المادية ولم تقم الادارة باجراء التعديل اللازم فان المدقق قد يعطي رأياً متحفظاً أو مخالفاً حسب درجة المادية.
2- إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة اضافية من أجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف وذلك بسبب القيود التي وضعتها الادارة فانه قد يعطي تقريراً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي، وذلك حسب درجة المادية.
3- إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إضافية من أجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف وذلك بسبب محددات أخرى لم تضعها الادارة فانه قد يعطي تقريراً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الراي، وذلك حسب درجة المادية.

4- في حالات معينة يقررها المدقق قد يقوم بالانسحاب من المهمة، وذلك بعد الاستشارة القانونية، وهذه الحالات قد تشمل تورط الادارة العليا في الغش أو عدم أخذ الادارة باقتراحات المدقق للقيام بالتعديلات اللازمة.

4. مسؤولية المدقق عن المخالفات القانونية (معيار رقم 250):

بينت معايير التدقيق الدولية أنه يقصد بالقوانين هنا القوانين التي تنظم عمل المؤسسات مثل قوانين البنوك وشركات التأمين والقوانين التي تتعلق بالإنتاج مثل القوانين المتعلقة بالأمان والصحة والقوانين التي تتعلق بعقود خاصة مع جهات حكومية أو ضريبة الدخل أو غيرها. وبينت المعايير أن **عدم التطبيق يعني** عمليات الحذف أو الشطب المناقضة للقوانين والأنظمة من قبل المؤسسة تحت التدقيق بقصد أو بغير قصد والمخالفة للقوانين والأنظمة المرعية. ويمكن تقسيم المخالفات القانونية إلى قسمين، الأول له تأثير مباشر على البيانات المالية، مثل مخالفات قانون ضريبة الدخل، حيث أن ذلك قد يؤدي إلى تحريف مصروف الضريبة وبالتالي الـأثير على صافي الدخل بعد الضريبة، ولذلك فإن مسؤولية المدقق عن هذا النوع من المخالفات يشبه مسؤوليته عن الغش. أما النوع الثاني فيشمل المخالفات القانونية التي لها تأثير غير مباشر على البيانات المالية، مثل مخالفات قانون البيئة التي قد تؤدي إلى تحميل المنشأة بالغرامات، وهذا النوع لا يمكن تحميل المدقق بالمسؤولية عن التخطيط لاكتشافه.

1.4 العوامل التي تحد من قدرة المدقق على اكتشاف عدم الانصياع إلى القوانين و الأنظمة؟

أ. وجود عدة قوانين منها ما يتعلق بالتشغيل ولا يؤثر ماديا على البيانات المالية.

ب. المحددات الموروثة في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية واستخدام العينات.

ج. معظم أدلة التدقيق إقناعيه وليست قطعية.

د. وجود طرق لإخفاء عدم المطابقة كالاتفاق بين أكثر من طرف، والتزوير وتخطي الإدارة للرقابة و تزويد المدقق بمعلومات مخالفة.

2.4 مصادر معلومات المدقق عن مدى تطبيق القوانين:

1. المعلومات المتاحة عن الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة و نشاطها.
2. الاستفسار من الإدارة حول الإجراءات المتبعة من أجل التطابق مع القوانين والأنظمة.
3. الاستفسار من الإدارة حول القوانين والأنظمة التي قد يكون لها تأثير مادي على نشاط المؤسسة.
4. مناقشة الإدارة حول السياسات المتبعة فيما يتعلق بالدعاوى والمطالبات.
5. مراجعة محاضر الاجتماعات.
6. الاستفسار من المستشار القانوني حول الدعاوى والمطالبات.

3.4 إجراءات المدقق عند و جود عدم التطبيق:

نصت المادة رقم 200 من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته على أنه " إذا اطلع مدقق الحسابات على أي مخالفة لقانون الشركات أو نظام الشركة أو أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الادارية فعليه أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس الادارة والمراقب والهيئة والسوق حال اطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور". أما المعايير الدولية فقد بينت أنه على المدقق أذا أكتشف حالة عدم تطبيق للقوانين أن يقوم بما يلي:

1. جمع معلومات لتقييم التأثير المحتمل على البيانات المالية من خلال معرفة التأثيرات المالية المحتملة مثل الغرامات واحتمالية خلع ملكية الموجودات وفشل المنشأة في الاستمرار، ومدى الحاجة إلى الإفصاح، وفيما إذا كانت التأثيرات المالية المحتملة مادية إلى درجة تثير الشك حول مدى عدالة البيانات المالية.
2. مناقشة الإدارة في المخالفات وتأثيراتها على البيانات المالية.
3. مناقشة المحامي حول عدم التطبيق.

4.4 تقرير المدقق للادارة عن عدم التطبيق

على المدقق أن يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى فالأعلى وعليه الحصول على أدلة مناسبة لتفسير عدم التطبيق، وفي حالة عدم وجود سلطة عليا أو أعتقد المدقق بأن تقريره سيهمل أو أنه غير متأكد من الجهة التي عليه تقديم تقريره لها فعليه طلب الاستشارة القانونية.

5.4 تقرير المدقق للمساهمين حول عدم التطبيق

1. إذا كان تأثير عدم التطبيق على البيانات المالية مادي ولم يتم التعديل بصورة مناسبة فعلى المدقق إعطاء رأي متحفظ أو مخالف.
2. إذا منع المدقق من قبل المؤسسة من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة لمعرفة مدى مادية عدم التطبيق عليه إعطاء رأي متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأي حسب المادية.
3. إذا لم يتمكن المدقق من تقرير مدى التأثير وذلك بسبب الظروف فعليه الأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على تقريره، فقد يعطي تقريراً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأي وحسب المادية.
4. للمدقق الانسحاب من المهمة عندما لا تأخذ المؤسسة بالخطوات اللازمة والتي يعتبرها ضرورية حتى إذا كان عدم التطبيق غير مادي وفي حالات تورط الإدارة العليا للمؤسسة.

5. تقويم استمرارية الشركات (معيار رقم 570):

1.5 فرض الاستمرارية من الفروض المهمة التي تأخذها الإدارة عند إعداد البيانات المالية، ويقوم هذا الفرض على أساس أن المنشأة ستستمر في عملها في المستقبل المنظور بدون وجود نية لدى الإدارة أو وجود ضرورة لتصفيتها أو التوقف عن أداء أعمالها أو اللجوء إلى الحماية من قبل الدائنين وفقاً لمتطلبات القوانين والتشريعات (على الأقل لمدة 12 شهر اعتباراً من تاريخ الميزانية). وبناءً على هذا الفرض يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة قادرة على تحقيق هذه الاصول وتحمل هذه الالتزامات ضمن عملياتها المعتادة.

2.5 مسؤولية الإدارة عن الاستمرارية:

على الإدارة أن تقوم بتقويم إستمرارية المنشأة باستخدام طرق التحليل المناسبة وذلك حسب ظروف المنشأة وأوضاعها المالية، وأن تقوم بعملية التقويم فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية

المتوقعة من العمليات والأحداث المحاطة بسبب طبيعتها (المتوارثة) بعدم التأكد، وذلك في نقطة زمنية تحددها والاخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- بشكل عام، درجة عدم التأكد المتعلقة بنتيجة الحدث أو العملية التي تؤدي إلى زيادة هامة في عدم التأكد المستقبلية.
- عملية التقويم تبنى على المعلومات المتاحة في وقت التقويم.
- طبيعة ونشاط وحجم المنشأة وظروفها.

3.5 الأحداث والظروف والمؤشرات التي يمكن أن تثير شكوكاً حول الاستمرارية بشكل منفرد أو مجتمعةً:

أحداث أو ظروف أو مؤشرات مالية:

- صافي إلتزامات أو صافي إلتزامات متداولة سالب.
- عدم التمكن من تسديد الديون طويلة الأجل ذات المواعيد المحددة أو تجديدها أو تعديل شروطها، أو زيادة الاعتماد على الديون قصيرة الأجل.
- مؤشرات على سحب الدعم من الممولين والدائنين.
- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (مؤشرات من البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية) سالبة.
- نسب مالية أساسية سالبة أو متراجعة.
- خسائر تشغيلية جوهرية أو تراجع في قيم الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
- توزيعات متأخرة ومتجمعة أو إنقطاع في التوزيعات.
- عدم القدرة على تسديد الدائنين في التواريخ المناسبة.
- عدم القدرة على الوفاء بمتطلبات إتفاقيات القروض.
- التغير في عملية الشراء من آجل إلى نقدي.
- عدم التمكن من الحصول على تمويل من أجل تطوير منتجات أساسية جديدة أو استثمارات أساسية أخرى.

أحداث أو ظروف أو مؤشرات تشغيلية:

- فقدان مديرين أساسيين وعدم القدرة على استبدالهم.
- فقدان أسواق أساسية وامتيازات وتراخيص ومزودين أساسيين.
- صعوبات في العمالة وقلة الموردين.

أحداث أو ظروف أو مؤشرات أخرى:

- عدم القدرة على الالتزام بالمتطلبات القانونية الخاصة برأس المال وغيره.
- قضايا مقامة ضد الشركة والتي يمكن لو نجحت أن تؤدي إلى تحميل الشركة بالتزامات لا تتمكن من تحملها.
- تغيرات في التشريعات أو السياسات الحكومية ويتوقع أن يكون لها تأثير سلبي على الشركة.

4.5 مسؤولية المدقق:

على المدقق- عند التخطيط للتدقيق ودراسة وفهم نشاط العميل وعند تنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم النتائج ومن خلال عملية تقييم المخاطر- أن يقوم بتقويم مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للبيانات المالية، وفيما إذا كانت هناك حالات عدم تأكد مادية تؤثر على استمرارية المنشأة وتحتاج إلى إفصاح في البيانات المالية، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار عملية التقويم التي قامت بها الإدارة والفرضيات التي اعتمدت عليها. إن تقويم المدقق لاستمرارية المنشأة لا يتضمن التنبؤ بأحداث أو ظروف مستقبلية قد تؤثر على الاستمرارية، ولذلك فإن تقرير المدقق النظيف والذي لا يشير إلى أمور تتعلق بالاستمرارية لا يعني ضمان استمرارية المنشأة.

5.5 تقويم المدقق لـ (تقويم الإدارة للاستمرارية):

على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار التقويم الذي قامت به الإدارة للاستمرارية وأن يأخذ بعين الاعتبار نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة في عملية التقويم، وإذا تبين للمدقق أن الإدارة استخدمت فترة أقل من إثني عشر شهراً فعليه أن يطلب من الإدارة توسيع هذه

لتصبح إثنا عشر شهراً إعتباراً من تاريخ الميزانية. ولا يقع على عاتق المدقق مسؤولية القيام بإجراءات تدقيق تتعلق باستمرارية المنشأة لفترة تزيد عن هذه الفترة باستثناء الاستفسار من الإدارة عن مدى توفر معلومات لديها عن أحداث أو ظروف قد تؤثر على الاستمرارية بعد هذه الفترة، ولكن على المدقق ان يكون متيقظاً لاحتمال وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف من خلال إجراءات التدقيق العادية التي يقوم بها. إذا تم تحديد ظروف أو أحداث تثير الشك حول الاستمرارية على المدقق أن يقوم بالإجراءات الاضافية التالية:

أ- مراجعة خطط الإدارة المستقبلية بناءً على تقويمها للاستمرارية.

ب- جمع أدلة كافية ومناسبة لازالة الشك أو إثباته حول الاستمرارية مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير خطط الإدارة وأية عوامل تخفف من الشكوك حول الاستمرارية.

جـ- الحصول على تمثيلات (كتاب) الإدارة بشكل مكتوب حول خططها المستقبلية.

على المدقق القيام بإجراءات للتحقق من مدى معقولية خطط الإدارة وفيما إذا كانت هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الموقف، ومن هذه الإجراءات ما يلي:

- تحليل التدفقات النقدية والربحية وأية تنبؤات أخرى ومناقشة ذلك مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخيرة.
- مراجعة شروط واتفاقيات القروض للتحقق من مدى مراعاتها وعدم الاخلال بها.
- قراءة محاضر الاجتماعات الخاصة بالمساهمين ومن لهم مسؤولية التحكم المؤسسي خاصة فيما يتعلق بالصعوبات المالية.
- الاستفسار من محامي الشركة حول وجود قضايا وحقوق ومدى معقولية تقويم الإدارة لنتائجها المحتملة.
- الحصول على تأييدات تتعلق بوجود وقانونية والزامية أية ترتيبات للتزويد أو المحافظة على دعم مالي تتعلق بالطرف الثالث والاطراف ذات العلاقة وتقييم مدى إمكانية الالتزام بذلك من قبل الشركة أو من قبل تلك الأطراف.
- الأخذ بعين الاعتبار خطط الشركة للتعامل مع طلبات الزبائن غير المنفذة.
- مراجعة الأحداث اللاحقة التي يمكن أن تؤدي إلى تحسين الوضع أو تراجعه.

وإذا وجد المدقق أن تحليل التدفقات النقدية من العوامل المهمة في تقويم الاستمرارية فعلى المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار:

1- مصداقية نظام المعلومات الذي أنتج هذه البيانات.

2- فيما إذا كان هناك دعم كاف للفرضيات التي تم الاعتماد عليها في إعداد التنبؤات.

وكذلك يمكن للمدقق أن يقوم بالمقارنات التالية:

1- البيانات المالية المستقبلية الخاصة بأحدث فترة مع نتائجها الفعلية التاريخية.

2- البيانات المالية المستقبلية الخاصة بالفترة الحالية مع نتائجها الفعلية لغاية تاريخه.

6 تقرير المدقق:

بناءً على ما تم ذكره من إجراءات يقوم بها المدقق فإنه يتم تقويم مدى وجود عدم تأكد مادي التأثير ويثير الشك حول استمرارية المنشأة. والمقصود بالشك المادي وجود حالة - من وجهة نظر المدقق- تتطلب الإفصاح الواضح عن طبيعة هذا الشك (عدم التاكد المادي) ومضامينه وذلك من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، وفيما يلي الحالات المحتملة لتقرير المدقق:

أولاً: إذا تبين أن فرض الاستمرارية مناسب ولكن هناك عدم تأكد مادي، فإن المدقق يعطي تقريراً نظيفاً ولكنه معدل بإضافة فقرة توضيحية وذلك إذا تحققت الشروط التالية:

أ- أن الإدارة قامت بالإفصاح بشكل واضح عن الأحداث أو الظروف الهامة التي تؤثر على الاستمرارية وعن خطط الإدارة لمواجهة ذلك.

ب- أن يبين بشكل واضح ضمن الإفصاح أنه يوجد عدم تأكد مادي حول الاستمرارية بسبب تلك الأحداث أو الظروف المشار إليها وأنه نتيجة لذلك فإن الشركة قد لا تستطيع تحقيق قيم أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال نشاطها المعتاد.

أما الفقرة التوضيحية التي يضيفها المدقق فتكون بعد الرأي ويبين فيها أنه يوجد عدم تأكد مادي يتعلق بالأحداث والظروف التي تثير شكوكاً حول قدرة الشركة على الاستمرار، ويشير المدقق إلى ملاحظات الإدارة التي تبين تلك الأحداث أو الظروف.

مثال على فقرة التأكيد التي يضيفها المدقق:

بدون التحفظ في رأينا نود أن نشير إلى ملاحظة رقم x ضمن البيانات المالية والتي تبين أن الشركة حققت صافي خسارة بقيمة ... دينار خلال الفترة المنتهية بتاريخ ... وأن

الالتزامات المتداولة للشركة بذلك التاريخ زادت على أصولها المتداولة بقيمة ... دينـــار. إن هذه الظروف بالاضافة إلى الأمور الأخرى التي تم توضيحها ضـــمن الملاحظـــة رقـــم x المشار إليها، تشير إلى وجود عدم تأكد مادي يثيـــر الـــشك حـــول قـــدرة الـــشركة علـــى الاستمرار.

ثانياً: إذا لم يكن هناك إفصاح كاف في البيانات المالية فإن المدقق قد يعطي رأياً متحفظاً أو مخالفاً حسب المادية.

ثالثاً: إذا كانت هناك حالات عدم تأكد مادية متعددة فإن المدقق قد يأخـــذ بعـــين الاعتبـــار الامتناع عن إبداء الرأي.

رابعاً: إذا أصبح، من وجهة نظر المدقق، فرض الاستمرارية غير مناسب بالرغم من خطط الإدارة والإفصاح الكافي عنها وفي نفس الوقت تم إعداد البيانات المالية وفقاً لفـــرض الاستمرارية، فعلى المدقق أن يعطي رأياً مخالفاً.

خامساً: أذا أصبحت الادراة مقتنعة بأن فرض الاستمرارية غير مناسب وأنـــه لا بـــد مـــن فرض آخر وأنه تم الإفصاح المناسب عن ذلك فإن المدقق يعطي تقريراً نظيفـــاً مـــع فقرة تأكيدية.

سادساً: إذا رفضت الإدارة توسيع إجراءاتها لتقويم الاستمرارية بناءً على طلب المدقق فإنه ليس من مسؤولية المدقق القيام بهذه الإجراءات، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار تعـــديل تقريره كما يراه مناسباً بسبب القيد على النطاق. لكن إذا كانت الشركة تظهـــر أربـــاح من العمليات باستمرار وأن الظروف متاحة أمام الإدارة للحصول على الموارد المالية واستطاع المدقق الوصول إلى قناعـــة مـــن خـــلال إجراءاتـــه العاديـــة أن فـــرض الاستمرارية مناسب فإنه بإمكانه أن يعطي تقريراً نظيفاً.

6. حقوق المدقق وواجباته

يعود التدقيق على المجتمع بمنافع اقتصادية عديدة، وإن الدور الهام الذي يلعبه مدقق الحسابات في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوقاً يتمتع بها، تقابلها واجبات عليه القيام

بها، وفيما يلي بيان لهذ الحقوق والواجبات كما بينتها القوانين والمعايير ذات العلاقة بالمهنة في الأردن.

1.6 حقوق المدقق:

يتمتع المدقق بمجموعة من الحقوق تختلف باختلاف نوع الخدمة التي يؤديها، ففي مجال التدقيق فإن المدقق يتمتع بحقوق حددها قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية وقانون الشركات وغيرها من القوانين بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية المطبقة في الأردن وأهمها:

أ- حق الإطلاع، وطلب البيانات من الادارة:

من الحقوق الأساسية للمدقق حق الإطلاع على كل ما يراه ضرورياً لتمكينه من القيام بعمله، حيث بينت المعايير الدولية أن المدقق ممكن أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي إذا منع من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة. فقد نصت المادة 21 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية بأنه على المدقق الإطلاع على جميع القيود والسجلات والميزانيات المتعلقة بالأشخاص الذين يتعامل معهم ويقوم بتدقيق حساباتهم وأن يطلب منهم موافاته بما يراه ضرورياً للقيام بعمله على أحسن وجه.

ب- **الإستعانة بخبراء عند الحاجة لذلك**، وعادةً ما يتم الاشارة الى هذا الموضوع في رسالة الارتباط منعاً لحصول أية مشاكل مستقبلية تتعلق بذلك.

ج- حق دعوة الهيئة العامة للاجتماع إذا دعت الحاجة لذلك.

د- حق الحصول على الأتعاب المتفق عليها.

2.6 واجبات المدقق:

إن قيام المدقق بتحمل مسؤولياته يتطلب التحديد الواضح للواجبات التي نص عليها القانون، وقد بينت معايير التدقيق الدولية وكذلك القوانين المنظمة للمهنة هذه الواجبات، حيث ورد بعضها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية و في بعض مواد قانون الشركات رقم 22 لعام 1997، حيث بينت المادة 193 من قانون الشركات الأردني هذه الواجبات كما يلي:

يتولى مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين ما يلي:

1- مراقبة أعمال الشركة.
2- تدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
3- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.
4- التحقق من موجودات الشركة وملكيتها لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.
5- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والتعليمات الصادرة عن الشركة.
6- أي واجبات أخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة والأصول المتعارف عليها في تدقيق الحسابات.

وهنا نلاحظ أن القانون تعرض إلى واجبات ليست من مهمة المدقق، فالمدقق غير مسؤول عن التحقق من إجراءات الرقابة الإدارية إلا في الحدود البسيطة التي يكون لها تأثير على الأمور المحاسبية، وهو كذلك غير مسؤول عن التقرير عن مدى ملاءمة النظام لحسن سير أعمال الشركة إلا إذا اكتشف بعض الخلل في النظام من خلال إختباراته العادية فعندئذ لا بد من التقرير للإدارة عن الأمور المكتشفة. ويلاحظ أن القانون اشار إلى قيام المدقق بجمع أدلة تتعلق بالتحقق من وجود الأصول وملكيتها ومدى قانونية الإلتزامات، ولم يذكر التأكيدات الأخرى التي بينتها المعايير وهي: التحقق من الوجود والحدوث والملكية والتقييم والإكتمال والعرض والإفصاح.

ووفقاً لنص المادة 195 من قانون الشركات، فإنه يجب على المدقق التأكد من:

1- أنه قد حصل على المعلومات والبيانات والإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.
2- أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها عالمياً والمعتمدة في المملكة من الجهات المهنية المختصة، تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر. ونلاحظ أن هذه المادة ركزت على ما يسمى التقرير الإيجابي

positive reporting أي أنه لا بد من الإشارة إلى هذا الأمر سواء حصل المدقق على المعلومات أو لم يحصل وسواء قامت الشركة بمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها أم لم تقم، في حين أن المعايير الدولية ركزت على التقرير السلبي Negative reporting بمعنى أن يشار إلى هذه النقطة بالوضوح المذكور في قانون الشركات إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على البيانات والمعلومات، أو إذا تبين للمدقق أن الشركة لا تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وفقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها.

3- أن إجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه وتشكل أساساً معقولاً لإبداء رأيه حول المركز المالي للشركة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً. وهذه النقطة تتفق مع المعايير الدولية غير أنها أكثر تركيزاً على الناحية الإيجابية وتوسعاً في التوضيح، فقد أوصت المعايير بأن يذكر المدقق في نهاية فقرة النطاق في التقرير أن الأعمال التي قام بها تمثل أساساً معقولاً لإبداء الرأي.

4- أن البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجهة للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها. وهذه النقطة أيضاً تشير إلى التقرير الإيجابي، أما المعايير الدولية فلم يرد فيها ما يشير إلى تقرير مجلس الإدارة، ولكن تمت الإشارة في معيار آخر وهو "مسؤولية المدقق عن البيانات الأخرى"، إلا أنه على المدقق أن يقوم بفحص هذه المعلومات الأخرى إذا كان لها علاقة بالأمور المالية وإذا لم يجد تطابقاً بينها فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره.

5- المخالفات لأحكام هذا القانون أو لنظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها أثر جوهري على نتائج أعمال الشركة ووضعها المالي وما إذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه.

كما توجب عليه الفقرة (ب) من المادة 195 من قانون الشركات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية:

1- المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفقاتها النقدية بصورة مطلقة.

2- المصادقة على الميزانية وحسابات الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية مع التحفظ مع بيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.

3- عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفقاتها النقدية وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية.

يلاحظ أنه لم تشر المادة إلى النوع الآخر وهو الامتناع عن إبداء الرأي. وبالتالي يلاحظ أنه يوجد اختلاف بين هذه المادة الواردة في قانون الشركات وبين نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية، حيث أشار النظام إلى أن المدقق يمكن أن يعطي رأياً دون تحفظ أو مع التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي مخالف (معاكس).

وقد نصت المادة (196) من قانون الشركات على الإجراء الذي يجب أن يتبع في حالة إمتناع مدقق الحسابات عن التوصية بالمصادقة على البيانات المالية وردها لمجلس الإدارة حيث بينت أنه :

"للهيئة العامة للشركة في حالة إمتناع مدقق الحسابات عن التوصية بالمصادقة على الميزانية وردها للمجلس أن تقرر ما يلي:

أ. إما الطلب إلى المجلس تصحيح الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وفقاً لملاحظات مدقق الحسابات، واعتبارها مصدقة بعد هذا التعديل.

ب. أو إحالة الموضوع إلى الوزير لتعيين لجنة خبراء من مدققي حسابات قانونيين للفصل في موضوع الخلاف بين مجلس إدارة الشركة ومدققي حساباتها، ويكون قرار اللجنة ملزماً بعد عرضه مرة أخرى على الهيئة العامة لإقراره، ويتم تعديل الميزانية وحساب الأرباح والخسائر تبعاً لذلك.

وكما تم بيانه سابقاً، إذا اطلع مدقق الحسابات من خلال عمله في تدقيق حسابات الشركة على أي مخالفة ارتكبتها الشركة لأحكام قانون الشركات أو عقد ونظام الشركة، وعلى أية أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية، فعليه أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس إدارة الشركة ومراقب الشركات وبورصة عمان حال إطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور، على أن تعامل هذه المعلومات بين جميع الأطراف بسرية تامة لحين البت في المخالفة.

7. الإجراءات الوقائية التي يمكن أن يتبعها المدقق للحيلولة دون تعرضه للمساءلة القانونية (Arens, et al., 2014):

1- أن يكون لديه سياسة واضحة في قبول العملاء والتعامل معهم بحيث لا يقبل التعامل إلا مع من يتأكد من استقامتهم.

2- أن يتأكد من توفر المؤهلات العلمية والعملية الكافية والمناسبة لجميع المدققين الذين يخضعون لمسؤوليته وأن يتولى متابعة تدريبهم وتعليمهم.

3- أن يتأكد من الالتزام بمعايير التدقيق التي أوصت المهنة بها.

4- أن يمارس هو وجميع أفراد مكتبه عملية التدقيق ملتزمين بالاستقلالية الفكرية والظاهرية.

5- أن يقوم بدراسة وفهم نشاط العميل مما يساعد في معرفة ما إذا كان يستطيع القيام بمهمة التدقيق ويساعده أيضا في القيام بعمله بشكل سليم.

6- أن يتأكد من توفر جميع إجراءات الرقابة على الجودة المطلوبة مهنيا.

7- أن يتأكد من قيام جميع العاملين لديه باتباع إجراءات توثيق أعمال التدقيق بالشكل السليم.

8- الحصول على كل من رسالة الارتباط ورسالة التمثيل.

ملخص الفصل

يتحمل مدقق الحسابات مسؤوليات متعددة تجاه فئات مختلفة نتيجة ممارسة عملية التدقيق وذلك بسبب تعدد الفئات التي يمكن أن تعتمد على البيانات المالية المدققة وبسبب طبيعة تقرير مدقق الحسابات الذي يضفي المصداقية على هذه البيانات. وبالتالي فان المدقق قد يتعرض للمساءلة التأديبية إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدرها الجهة التي تنظم مزاولة مهنة التدقيق، والمسؤولية المدنية التي تنشا في حالة إهمال المدقق أو تقصيره في أداء واجباته مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير حسن النية، حيث تنشأ مسؤولية المدقق إذا قصر ببذل العناية المهنية الكافية باعتباره وكيلا يعمل باجر عن مجموع المساهمين، والمسؤولية الجنائية التي يتعرض لها المدقق إذا نتج عن عمله إضرار بالمجتمع بشكل عام.

وتعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ من الأمور التي هي موضع جدل مستمر، حيث أن الفئات المختلفة التي تعتمد على تقرير المدقق لها توقعات متباينة وقد تختلف عما هو مطلوب من المدقق حسب القوانين والأنظمة والمعايير. ولكن بشكل عام فان مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش تقتصر على التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية خالية من الانحرافات المادية. والتأكيد المعقول لا يعني أن المدقق يكون ضامناً لدقة القوائم المالية، ولكنه يمارس مهاراته وحكمه المهني من أجل التوصل إلى درجة من التأكيد لطمأنة مستخدمي البيانات المالية. وما ينطبق على الغش فانه ينطبق على مسؤولية المدقق عن اكتشاف المخالفات القانونية.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- لماذا تعتبر مسؤولية المدقق موضوع جدلي.

2- من هي الجهات التي يتحمل المدقق مسؤولية تجاهها.

3- وضح مسؤولية المدقق تجاه العملاء.

4- ما هو المقصود بالمسؤولية التأديبية.

5- ما هو المقصود بالمسؤولية المدنية.

6- يتعرض المدقق للمسؤولية المدنية تجاه العملاء إذا قام بالإخلال بشروط العقد، بين الأمور التي تعتبر مخالفات لشروط العقد.

7- ما هي الشروط التي ينبغي توفرها حتى يعتبر المدقق مسؤولاً تجاه العميل.

8- ما الوسائل الدفاعية التي يستخدمها المدقق في حالة المقاضاة من قبل العميل.

9- ما هي الشروط التي ينبغي توافرها حتى يعتبر المدقق مسؤولاً تجاه الطرف الثالث.

10- ما الوسائل الدفاعية التي يستخدمها المدقق في حالة المقاضاة من قبل الطرف الثالث.

11-وضح المقصود بالمسؤولية التقصيرية.

12-وضح المقصود بالمسؤولية الجنائية.

13- وضح التطورات التي حصلت في موضوع مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ.

14- هل تؤيد جعل المدقق مسؤولاً عن اكتشاف جميع الغش والخطأ.

15- ما حدود مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والأخطاء.

16- ما هي أقسام الغش التي يعتبر المدقق معني بها.

17- ما هو المقصود بغش القوائم المالية.

18- وضح موقف المدقق من الغش المكتشف ومدى تأثير ذلك على تقريره.

19- إذا أصدر المدقق تقريراً نظيفا ثم تبين بعد ذلك وجود غش وتلاعب ذو تأثير مادي، فهل يعتبر المدقق مسؤول عن ذلك.

20- وضح مسؤولية المدقق عن اكتشاف المخالفات القانونية.

21-وضح موقف المدقق من المخالفات القانونية المكتشفة ومدى تأثيرها على تقريره.

22- ما هو المقصود بفرض الاستمرارية.

23- ما مدى مسؤولية المدقق عن قدرة الشركة على الاستمرار.

24-وضح تأثير نتيجة تقويم فرض الاستمرارية على تقرير المدقق.

25- ما هي الإجراءات الوقائية التي يمكن أن يتبعها المدقق للحيلولة دون تعرضه للمساءلة القانونية.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- في اي الحالات التالية لا يعتبر المدقق مسؤولاً تجاه العميل:

أ- الاهمال الجسيم.

ب- الاهمال العادي.

ج- الغش الاستدلالي.

د- الخطأ في الحكم المهني.

2- أي الأمور التالية لا يمكن أن يستخدمه المدقق للدفاع عن نفسه أمام الطرف الثالث:

أ- عدم الاهمال.

ب- عدم وجود العلاقة التعاقدية.

ج- المساهمة في الاهمال.

د- عدم وجود العلاقة السببية بين الضرر والاهمال.

3- عدم بذل المدقق القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة يعتبر:

أ- اهمال جسيم.

ب- اهمال عادي.

ج- غش.

د- غش استدلالي.

4- فشل المدقق في اكتشاف التحريفات المادية يعتبر نوع من:

أ- مخاطر التدقيق.

ب- مخاطر الأعمال.

ج- فشل التدقيق.

د- فشل الأعمال.

5- المسؤولية التي تنشا في حالة إهمال المدقق مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالعميل أو الغير حسن النية تسمى.

أ- مسؤولية جنائية.

ب- مسؤولية تأديبية.

ج- مسؤولية مدنية.

د- مسؤولية مهنية.

6- اختلاس أمين الصندوق مبلغاً من النقدية يسمى:

أ- غش الادارة.

ب- غش القوائم المالية.

ج- غش الموظفين.

د- اساءة استخدم الأصول وغش موظفين.

7- اذا كان الخطأ أو الغش المكتشف يصل الى درجة المادية ولم تقم الادارة باجراء التعديل اللازم فان المدقق قد يعطي رأياً:

أ- متحفظاً أو مخالفاً حسب درجة المادية.

ب- متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأي حسب المادية.

ج- يمتنع عن إبداء الرإي.

د- نظيفاً مع فقرة تفسيرية.

8- اذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إضافية من أجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف بسبب القيود التي وضعتها الادارة فانه قد يعطي:

أ- تقريراً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الراي حسب درجة المادية.

ب- تقريراً متحفظاً أو مخالفاً حسب الأهمية.

ج- تقريراً متحفظاً.

د- تقريراً مخالفاً أو يمتنع عن ابداء الرأي.

ثالثاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- أكتب بحثاً تبين فيه التطور في مسؤوليات مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن في القوانين الأردنية منذ نشوء التدقيق الالزامي في الأردن.

2- أكتب بحثاً حول مدى توافر العدالة في تحديد مسؤوليات وواجبات وحقوق المدققين في الأردن.

الفصل الخامس

5

قواعد السلوك المهني
Professional Code of Conduct

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارىء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ المقصود بقواعد السلوك المهني.
- ✓ الخطوات التي يتبعها المدقق عند مواجهة معضلة أخلاقية.
- ✓ الخطوات التي اتخذتها المهنة لتمكين المدققين من الالتزام بقواعد السلوك المهني.
- ✓ القواعد الأساسية للسلوك المهني:
  - ➢ أولا: الاستقامة والنزاهة.
  - ➢ ثانيا: الموضوعية.
  - ➢ ثالثاً: الكفاءة والعناية المهنية.
  - ➢ رابعاً: السرية.
  - ➢ خامساً:السلوك المهني.
- ✓ التهديدات والحماية.
- ✓ قضايا مهمة تتعلق بالسلوك المهني.

الفصل الخامس
قواعد السلوك المهني

Professional Code of Conduct

1. مقدمة

قواعد وآداب السلوك المهني هي مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تلزم جميع الفئات والأفراد الذين يتفاعلون في المجتمع خلال أدائهم لواجباتهم ومسؤولياتهم المنوطة بهم ومختلف أعمالهم من أخذ وعطاء وبيع وشراء وغيرها. وهذه الآداب والأخلاقيات ضرورية لقيام المجتمعات واستمرارها وتماسكها ونجاحها في عملية البناء، حيث أن إنعدام القيم والأخلاق يدمر المجتمعات ويؤدي إلى الغش والخداع والخيانة وانعدام الثقة وتفضيل المصلحة الشخصية على مصالح المجتمع ومصالح الآخرين. وبسبب أهمية القيم الأخلاقية والآداب المهنية فقد دأبت الجهات المنظمة لمزاولة مختلف أنواع المهن على سن أو تشريع قواعد ومبادئ للسلوك المهني حتى تحقق درجة مناسبة من ضبط السلوك المهني وتمكين من يقومون بأداء الخدمات المهنية من القيام بمهامهم على أحسن وجه وخدمة المستفيدين من المهنة بإخلاص وموضوعية وأمانة. وعادة ما تشمل هذه القواعد والمبادئ المصداقية والأمانة والاستقامة والولاء والاحترام والشعور بالمسؤولية والحرص على منفعة الآخرين والحذر والعدالة والانصياع للقوانين والتشريعات.

والمدققون كغيرهم من المهنيين هم بحاجة ماسة إلى المبادئ والقيم الأخلاقية، بل قد يكونون أشد حاجة من غيرهم من المهنيين لذلك، لأن عملهم له نتائج تؤثر على عملائهم وعلى المجتمع وعلى زملائهم في المهنة. إن أهم ما يميز مهنة المحاسبة والتدقيق عن غيرها من المهن أنها تستمد شرعيتها من تحملها مسؤولية خدمة مصالح المجتمع وليست مقصورة على العملاء المحددين، ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من الالتزام بقواعد السلوك المهني.

وأحوج ما يكون المدقق للقيم والمبادئ الأخلاقية عندما يواجه معضلة أخلاقية، حيث يكون أمام موقف فيه نوع من تضارب المصالح، وبالتالي فهو بحاجة إلى اختيار البديل الذي ليس

فيه تحيز لجهة على حساب أخرى. وعندما يواجه المدقق معضلة أخلاقية يمكنه اتباع الخطوات التالية للتمكن من الأداء بشكل أخلاقي ومهني(Arens, et al., 2014) :

1- الحصول على الحقائق التي تتعلق بهذه المعضلة.
2- تحديد الأمور الأخلاقية من الحقائق التي يجمعها المدقق.
3- تحديد الأطراف التي يمكن أن تتأثر بهذه المعضلة الأخلاقية ومدى تأثر كل منهم.
4- تحديد البدائل الممكنة والتي تساعد في حل هذه المعضلة.
5- تحديد النتائج المحتملة لكل بديل.
6- اتخاذ القرار المناسب في اختيار البديل الأنسب للجميع.

ومن أجل تشجيع المدققين على الالتزام بقواعد السلوك المهني ورفع مستوى أدائهم إلى أعلى المستويات فقد اتخذت المجمعات المهنية المهتمة بسلوك المدققين أساليب متنوعة نبينها فيما يلي:

2. الأساليب التي تساعد في تحسين مستوى السلوك المهني:

1- وضع المعايير التي تتعلق بشخصية المدقق، حيث تتطلب هذه المعايير أن يكون المدقق على قدر معقول من التأهيل العلمي والعملي وأن يتمتع بالاستقلالية الذهنية والظاهرية وأن يقوم ببذل العناية المهنية المعقولة.
2- تحديد المعايير التي تتعلق بتنفيذ المدقق للعمل الميداني سواء ما يتعلق بالتخطيط والإشراف ودراسة وفهم وتقويم الرقابة الداخلية وجمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تمكنه من الخروج بالنتيجة المناسبة عن البيانات المالية المدققة.
3- تحديد المعايير الخاصة بإعداد وتنظيم تقرير مدقق الحسابات.
4- أن يكون هناك استمرارية للتعلم والإطلاع على المستجدات في مجال المهنة.
5- وضع معايير الرقابة على جودة أعمال التدقيق.
6- فتح المجال أمام مراجعة زملاء المهنة لأعمال المدققين.
7- تحديد الامتحانات المهنية التي ينبغي على من يريد ممارسة المهنة أن يجتازها.
8- إصدار دليل السلوك المهني.

وعادةً ما يشتمل دليل السلوك المهني الصادر عن أي من المجمعات المهنية المنظمة للمهنة مجموعة من المبادئ التي تحكم السلوك وتشمل ما يلي:

3. المبادئ الأساسية التي تحكم السلوك المهني:

1. **الاستقامة والنزاهة:** يجب على المحاسب المحترف أن يكون صادقاً ومستقيماً في كل علاقاته المهنية. وهذا يتطلب أن لا يرتبط اسمه بأي تقارير أو معلومات أو إتصالات إذا كانت:

- تحتوي بيانات مالية محرفة أو مضللة.
- تحتوي على معلومات أو كشوفات حسابات معدة بإهمال.
- غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي يؤدي إلى التضليل.

2. **الموضوعية:** يجب على المحاسب المحترف أن يعمل بدون تحيز لأي طرف وأن لا يسمح لتضارب المصالح أن تؤثر على عمله. وأن لا يقوم بتغيير الحقائق عن علم أو أن يخضع حكمه المهني لأي تأثيرات.

3. **الكفاءة والعناية المهنية:** على المحاسب المحترف أن يحصل على مستوى من المعرفة المهنية والمهارة ويحافظ على مستوى من هذه المهارة والمعرفة بحيث يتمكن من أداء الخدمات المهنية بالشكل المناسب، وأن يحافظ على تطوير هذه المعرفة والمهارة، وهذا يشمل:

- الحصول على مستوى من المهارة والمعرفة المهنية الذي يمكنه من خدمة الزبائن بالشكل المناسب.
- العمل باجتهاد بما يتفق مع المعايير المهنية من أجل تزويد الخدمات المهنية بالشكل المناسب.

4. **السرية:** على المحاسب المحترف أن يحافظ على سرية المعلومات التي اطلع عليها بحكم عمله وأن لا يكشف عن هذه المعلومات إلى طرف بدون تفويض مناسب وأن لا يستخدم هذه المعلومات لتحقيق المصالح الشخصية له أو لأي طرف آخر.

ويمكن للمدقق أن يقوم بالكشف عن المعلومات السرية في بعض الحالات التي تشمل:

1. إذا كان الكشف عن هذه المعلومات مسموح به قانونياً وبموافقة العميل.
2. إذا كان الكشف مطلوباً وفقاً للقانون، وذلك يشمل:

- كأدلة في المنازعات القضائية.
- في التقارير المقدمة للجهات ذات العلاقة في حالة المخالفات القانونية.

3. إذا كان الكشف متطلب مهني، ويشمل ذلك ما يلي:

1. الاستجابة للمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات المعايير.
2. لحماية مصالح المحاسب القانوني خلال الاجراءات القانونية.
3. في حالة الرقابة على الجودة ومراجعة النظير.

وقد أكد قانون الشركات الأردني على ضرورة المحافظة على أسرار الشركة، حيث نصت المادة رقم 202 من القانون على ما يلي:
"مع مراعاة عدم الإخلال بالتزامات مدقق الحسابات الأساسية لا يجوز له أن يذيع للمساهمين في مقر اجتماع الهيئة العامة للشركة المساهمة العامة أو في غيره من الأمكنة والأوقات أو إلى غير المساهمين ما وقف عليه من أسرار الشركة أثناء قيامه بعمله لديها، وإلا وجب عزله ومطالبته بالتعويض".

5. **السلوك المهني:** على المحاسب المحترف أن يلتزم بالسلوك المهني استجابة للمتطلبات المهنية الصادرة عن الجهات ذات العلاقة بالمهنة، وأن يمتنع عن أي عمل أو سلوك يسيء للمهنة والعاملين فيها، وذلك يشمل الإعلان الذي يؤدي إلى:

1. استخدام الوسائل التي تسيء إلى المهنة وسمعتها.

2. المبالغة في تزكية الخدمات التي يقدمها.
3. استخدام الأساليب التي تسيء إلى سمعة المحاسبين الآخرين.

4. التهديدات والحماية التي تتعلق بالمبادىء الأساسية:

الالتزام بالمبادئ الأساسية للسلوك المهني قد يتعرض للتهديد ببعض الظروف وعلى المحاسب القانوني أن يتعامل مع تلك التهديدات، وتشمل هذه التهديدات ما يلي:

1. **تهديدات المصلحة الشخصية Self-interest threats**: والتي قد تحدث نتيجة للمصالح المالية أو غير المالية للمحاسب المهني أو لأعضاء العائلة المباشرة أو القريبة. ومن الأمثلة على هذه التهديدات:

- وجود مصلحة مالية للمحاسب القانوني مع العميل سواءً كانت مشتركة مع الغير أو على انفراد.
- اعتماد كبير في أتعاب المحاسب القانوني على أحد العملاء.
- وجود علاقة عمل قريبة مع العميل.
- وجود نوع من الاهتمام أو القلق حول إحتمالية فقدان العميل.
- وجود احتمال أن يصبح المحاسب القانوني عاملاً لدى العميل.
- وجود أتعاب شرطية من الخدمة التأكيدية.
- إقراض العميل أو الاقتراض منه أو من الادارة ومجلس الادارة.

2. **تهديدات المراجعة الذاتية Self-review threats** : والتي قد تحدث عندما يصبح هناك حاجة إلى إعادة تقييم حكم سابق للمدقق بواسطة المحاسب المهني المسؤول عنه او قيام المدقق نفسه بمراجعة نشاط ساعد في تنفيذه. ومن أمثلة ذلك:

- اكتشاف خطأ جوهري خلال عملية إعادة تقييم عمل المحاسب القانوني الذي يعمل في الممارسة العامة.
- التقرير عن فاعلية تشغيل الأنظمة المحاسبية بعد أن كان المحاسب القانوني قد ساهم في تصميم وتنفيذ هذه النظم.

- مساهمة المحاسب القانوني في إعداد بيانات أساسية استخدمت في تحضير سجلات ستكون موضع اهتمام مهمة التــاكيد التي سيقوم بها المحاسب القانوني.
- أن يكون أحد أعضاء فريق مهمة التأكيد هو أحد أعضاء إدارة أو مجلس إدارة العميل حالياً أو لوقت قريب.
- أن يكون أحد أعضاء فريق مهمة التأكيد مستخدم أو استخدم لوقت قريب بشكل يكون له تأثير مباشر وهام على الأمر الذي هو موضوع مهمة التأكيد.
- تقديم خدمة للعميل لها تأثير مباشر على مهمة التأكيد التي يقوم بها المحاسب القانوني.

3. **تهديدات الدفاع أو التأييد Advocacy threats** : والتي قد تحدث عندما يؤيد المحاسب المهني موقع أو رأي بحيث تؤدي إلى تهديدات لاحقة للموضوعية عند قيام المدقق بالدفاع عن نفسه. ومن أمثلة ذلك:
   - عمل نوع من الترويج لأسهم شركة مدرجة قام بتدقيق حساباتها.
   - العمل كمحام أو مدافع عن العميل في قضية في المحكمة أو نزاع مع طرف آخر.

4. **تهديدات الاعتياد Familiarity threats** : والتي قد تحدث بسبب العلاقات القريبة. المحاسب المهني يصبح متعاطف أكثر مع مصالح الآخرين بسبب العلاقات القريبة.
   - أحد أعضاء فريق المهمة له علاقة عائلية قريبة أو حميمة مع أحد أعضاء الادارة أو مجلس الادارة .
   - أحد أعضاء فريق المهمة له علاقة عائلية قريبة أو حميمة مع أحد العاملين لدى العميل الذي له تأثير مباشر وهام على الأمر موضع خدمة التأكيد.
   - أحد الشركاء في شركة التدقيق عمل مديراً أو عضواً لمجلس إدارة العميل أو كان من العاملين لدى العميل في وظيفة لها تأثير مباشر وهام على الأمر موضع خدمة التأكيد.
   - قبول هدية او معاملة متميزة من العميل ما لم تكن القيمة ليست مادية أو مهمة.
   - وجود علاقة طويلة المدى من قبل موظفي شركة التدقيق القدامى مع العميل.

5. **تهديدات التخويف أو المضايقة Intimidation threats** : والتي قد تحدث عندما يتم منع المحاسب المهني من ممارسة الموضوعية بواسطة التهديد. ومن أمثلة ذلك:

- تهديد العزل من المهمة والاستبدال.
- وجود تهديد بدعوى قضائية.
- وجود ضغوط لتقليل العمل المهني الذي يبذله المحاسب القانوني من أجل تخفيض الأتعاب.

5. قضايا مهمة تتعلق بالسلوك المهني:

5.1 الاستقلالية Independence :

وتعني أن يقوم المدقق بعمله في جميع مراحل عملية التدقيق بكل أمانة وأستقامة وموضوعية ودون أي تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن أن تتعارض مع الموضوعية والنزاهة.

تعتبر استقلالية المدقق في أداء عمله المهني العمود الفقري أو حجر الزاوية في مهنة التدقيق، حيث أن عملية التدقيق يصدر عنها تقرير يعبر فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها وذلك طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (المعايير الدولية)، وإن وجود أطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق يجعل المدقق يعمل في بيئة تتسم بتضارب المصالح مما يهدد استقلالية المدقق. فهناك أطراف كثيرة مهتمة بتقرير المدقق مثل إدارة الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها والمساهمون وبقية الفئات التي تشكل ما يسمى بالطرف الثالث ، مثل المستثمرين المحتملين والمقرضين والدائنين والجهات الحكومية وغيرها. وإن ادراك المدقق للعلاقة بين هذه المجموعات هو شيء أساسي ليفهم متطلبات الاستقلالية. فقد يحتوي تقرير المدقق على حقائق وأمور تؤثر على قرار المستثمرين المتوقعين بحيث يقرروا عدم الاستثمار ، وقرارات المقرضين فيقرروا عدم الاقراض وكذلك فإن قيمة أسهم الشركة قد تنخفض مما قد يؤدي إلى جعل الإدارة في وضع صعب. وفي ظل هذا التضارب من المصالح فان مسؤولية المدقق ينبغي أن تكون في السعي الجاد لاصدار التقرير حسب الأسس التي تستند إلى معايير المهنة وخاصة الاستقلالية.

إن مبدأ الاستقلالية يركز بشكل أساس على الناحية الفكرية، ويتطلب أن يكون المدقق قاصدا العدل تجاه جميع الفئات المستفيدة من تقريره. ولكن هذه الاستقلالية الفكرية لا تكفي، أو بشكل أدق لا يمكن تحققها إلا بالاستقلالية المادية كذلك. وقد بينت ذلك معايير التدقيق الدولية ضمن قواعد السلوك المهني، حيث أشارت إلى أن الاستقلالية لها جانبان:

1. الاستقلال الفكري أو الذهني: وهو حالة ذهنية تسمح بإصدار نتيجة التدقيق بدون التأثر بأية مؤثرات تقلل من أهمية الحكم المهني، وتؤدي إلى أن يحافظ المدقق على الاستقامة والموضوعية والحذر (الشك) المهني.
2. الاستقلال الظاهري: ويعني تجنب المدقق أية حقائق أو ظروف هامة، والتي إذا علم بها طرف ثالث فإنه سيستنتج بأن استقامة وموضوعية وحذر المدقق تعرضت للتهديد والانتقاص.

ومن أجل توفير البيئة العملية لتحقيق هذين النوعين من الاستقلالية وضحت المعايير المهنية الأمور التي يجب مراعاتها سواءً في عملية تعيين المدقق أو عزله أو تحديد أتعابه أو في الأمور الأخرى التي تنظم علاقة المدقق بالعميل. وكذلك ضمنت القوانين المنظمة للمهنة في مختلف البلدان نوعا من هذه الاستقلالية عن طريق تحديد كيفية تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه. فقد بين قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته لسنة 2002 (مادة 192) ما يلي:

تنتخب الهيئة العامة لكل من الشركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولية والشركة المساهمة الخاصة مدققا أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لسنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم، أو تفوض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب ويتوجب على الشركة تبليغ المدقق المنتخب خطيا بذلك خلال أربعة عشر يوما من تاريخ انتخابه.

ومن هذه المادة يتبين أن المدقق ينتخب من قبل الهيئة العامة ولا يعين من قبل الإدارة مما يوفرا قدراً مناسبا من الاستقلالية ويحرر المدقق من الخضوع لسيطرة الإدارة وتهديدها له بعدم تجديد العقد. ويلاحظ أيضا أن أتعاب المدقق تحدد من قبل الهيئة العامة مما يساهم

أيضا في توفير نوع من الطمأنينة للمدقق، إلا أن السماح للهيئة العامة بتفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب يعرض المدقق لنوع من التهديد.

وقد بينت القوانين أيضا الأمور التي يحظر على المدقق القيام بها أو مزاولتها حتى يوفر قدراً مناسبا من الاستقلالية الظاهرية والتي تساعد أيضا في تحرير فكر المدقق من التحيز لأي من أصحاب المصالح المتضاربة، ومن هذه الأمور:

1- ما ورد في مادة رقم 197 من قانون الشركات والتي تتضمن المحظورات التالية:

- المشاركة في تأسيس الشركة المساهمة العامة التي يدقق حساباتها.
- عضوية مجلس إدارة الشركة التي يدقق حساباتها.
- الاشتغال بصفة دائمة في أي عمل فني أو إداري أو استشاري في الشركة التي يدقق حساباتها.
- أن يكون شريكاً لأي عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة التي يدقق حساباتها أو أن يكون موظفا لديه.

2- ما ورد في مادة رقم 203 من قانون الشركات بأنه يحظر على المدقق وعلى موظفيه المضاربة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في أسهم الشركة التي يدقق حساباتها.

3- ما ورد في قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين، حيث أشارت فقرات الدليل إلى ما يلي:

- على المدقق التصرف بشكل مستقل إستقلالاً فعليا عند أدائه لواجباته والمحافظة على الحياد الظاهري والحقيقي لدى إبداء الرأي وعدم السماح بظهور اسمه على أي بيان حسابي يظهره كمدقق للميزانية العمومية والبيانات الحسابية الأخرى لأي منشآت إلا في إطار إبداء الرأي بدون تحفظ أو بتحفظ أو إبداء رأي مخالف أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- على المدقق الامتناع عن عرض خدمة مهنية أو تقديمها فعلا مقابل أجر يتوقف على ما يتم التوصل إليه بعد تقديم هذه الخدمة.
- على المدقق الامتناع عن الحصول على ميزات مالية من عملائه غير الأجور المستحقة مقابل العمل.

5.2 المصالح المالية:

5.2.1 الشروط التالية تتعلق بجميع خدمات التأكيد:

إذا كان أحد أعضاء فريق المهمة أو أحد أعضاء عائلته القريبين له مصلحة مالية مباشرة أو مصلحة مالية غير مباشرة ذات أهمية مادية مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من وجود طرق حماية للتخلص من هذا التهديد مثل:

1. التخلص من المصلحة المباشرة قبل أن يصبح هذا العضو من ضمن فريق المهمة.
2. التخلص من المصلحة غير المباشرة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك قبل أن يصبح عضواً في فريق المهمة.
3. فصل العضو من فريق المهمة.

إذا أصبح أحد أعضاء فريق المهمة أو احد أعضاء عائلته القريبين له مصلحة مالية مباشرة أو غير مباشرة ذات اهمية مادية عن طريق معين، مثل الارث أو الهدية أو ناتج عملية إندماج، فإنه ينشأ تهديد ما يسمى المصلحة الشخصية وفي هذه الحالة لا بد من الحمايات التالية:

1. التخلص من هذه المصلحة في أقرب وقت.
2. فصل العضو من فريق المهمة.

وقبل إتخاذ مثل هذا القرار لا بد من القيام بما يلي:

1. مناقشة الأمر مع أولئك المعنيين بالتحكم المؤسسي مثل لجنة التدقيق.
2. مراجعة العمل الذي تم من قبل محاسب مهني آخر وأن يقدم النصح المناسب.

يجب الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان هناك تهديد بسبب المصالح المالية الشخصية لأفراد من خارج فريق المهمة أو لاعضاء عائلاتهم القريبين، هؤلاء الأفراد يمكن أن يكونوا:

1. شركاء أو أعضاء عائلاتهم القريبين.
2. شركاء وإداريين يقومون بأداء خدمات غير تأكيدية لنفس العميل.
3. الأفراد الذي لديهم علاقة شخصية قريبة من أحد أعضاء فريق المهمة.

وفي هذه الحالة، من أجل تحديد إمكانية وجود ما يسمى تهديد المصلحة الشخصية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1. الهيكل التنظيمي والتشغيلي وهيكلية التقارير.
2. طبيعة العلاقة بين هذا الفرد صاحب المصلحة وبين عضو مهمة التدقيق ذي العلاقة.

وإذا تبين أن التهديد تأثيره هام فيمكن أخذ الحمايات التالية بعين الاعتبار:

1. حسب ما يكون مناسباً، وضع سياسات تحد من احتفاظ الأشخاص بهذه المصالح.
2. مناقشة الأمر مع المسؤولين عن التحكم المؤسسي مثل لجنة التدقيق.
3. الطلب من شخص آخر ليس من فريق المهمة أن يراجع العمل الذي تم وأن يقدم النصح المناسب.

5.2.2 بعض الشروط التي تتعلق بخدمات التدقيق:

1. إذا كانت شركة التدقيق لها مصلحة مالية مباشرة مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة من أجل القيام بمهمة التدقيق.
2. إذا كانت شركة التدقيق لها مصلحة مالية غير مباشرة ذات أهمية مادية مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة غير المباشرة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك من أجل القيام بهذه المهمة.
3. إذا كانت شركة التدقيق لها مصلحة مالية ذات أهمية مادية في شركة أخرى لها سيطرة على شركة العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك من أجل القيام بهذه المهمة.

5.2.3 بعض الشروط التي تتعلق بالخدمات غير التأكيدية:

1. إذا كانت الشركة التي تقدم الخدمة لها مصلحة مالية مباشرة مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة من أجل القيام بالمهمة.
2. إذا كانت الشركة التي تقدم الخدمة لها مصلحة مالية غير مباشرة ذات أهمية مادية مع العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة غير المباشرة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك من أجل القيام بهذه المهمة.
3. إذا كانت الشركة التي تقدم الخدمة لها مصلحة مالية ذات أهمية مادية في شركة أخرى لها سيطرة على شركة العميل فإن ذلك سيؤدي إلى وجود مصالح شخصية تهدد الاستقلالية ولذلك لا بد من التخلص من هذه المصلحة كلياً أو جزئياً بحيث يصبح الجزء المتبقي غير مادي وذلك من أجل القيام بهذه المهمة.

5.3الممارسة الضريبية:

يجب على المحاسب المحترف (الممارس) أن يلتزم بالأمانة والموضوعية والنصح للعميل عند أدائه للخدمات الضريبية. ويجب أن لا يقبل ارتباط إسمه بأية بيانات إذا كانت:

أ- تحتوي على أخطاء أو معلومات غير دقيقة او مضللة.

ب- تحتوي على معلومات أعدت بإهمال وليست مبنية على معرفة حقيقية.

جـ- فيها حذف (غير مكتملة) مما قد يؤدي إلى تضليل الجهات الضريبية.

يجب على المحاسب الممارس ما يلي:

1. أن يرجع إلى كشوف التقدير الضريبي للسنوات السابقة حيثما كان ذلك مفيداً وضرورياً.
2. أن يقوم بالاستفسارات إذا كانت المعلومات المقدمة إليه غير واقعية والتي قد تشير إلى أنها غير صحيحة أو غير كاملة.
3. الاشارة إلى مراجع وسجلات العمليات.

عندما يتبين للمحاسب وجود خطأ مادي أو حذف في الكشف الضريبي الخاص بالسنوات السابقة، فعليه القيام بما يلي:

1. أن يبلغ العميل بذلك ويطلب منه إجراء التصحيح وإبلاغ السلطات الضريبية، لكنه غير مكلف بالقيام بإبلاغ السلطات الضريبية، ولا يجوز له ذلك إلا بعد موافقة العميل.
2. إذا لم يقم العميل بتصحيح الخطأ فيجب على المحاسب القيام بما يلي:

- أن يخبر العميل أنه من غير المحتمل أن ينوب عنه فيما يتعلق بذلك الكشف أو غيره من المعلومات.
- أن يعيد النظر في مسالة استمرار التعامل مع العميل في أي أمر آخر.

5.4 الرأي الثاني (الآخر):

قد يطلب من المحاسب القانوني أن يقوم بإبداء رأي ثاني في البيانات المالية أو موضوع معين يتعلق بخدمة تأكيدية، علماً بأن هذا الموضوع أو الخدمة قد تم تقديم رأي أو تأكيد فيه من قبل محاسب قانوني آخر. في هذه الحالة على المحاسب القانوني أن يتأكد من عدم وجود تهديدات بأن البيانات المقدمة إليه لا تختلف عن تلك المقدمة للمحاسب القانوني الأول. وإذا كان هناك مثل هذا التهديد، عليه أن يقوم بتخفيضة لأدنى حد، بحيث يصبح بشكل واضح أن هذا التهديد غير هام. ومن ضمن ذلك أن يطلب من العميل الموافقة على الاتصال بالمحاسب القانوني الأول لتوضيح الأمر والتأكد من عدم إخفاء المعلومات، وإذا لم تتم الموافقة فإنه يأخذ بعين الاعتبار مدى تأثر ذلك على قبوله لهذه المهمة.

5.5 الدعاية والإعلان Advertising:

لا يجوز للعضو الممارس أن يقوم باستخدام الدعاية والإعلان بطريقة لا تليق مهنيا ويتخللها التضليل والخداع من أجل الحصول على العملاء. وقد بينت قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (مادة 32) الى أن الإعلان عن النشاط المهني يجب أن يكون في الحدود المتعارف عليها ويجب تجنب أي شكل من أشكال الدعاية الذي يضر بالمهنة أو يسيء إلى الغير.

5.6 النشاطات عبر الحدود:

إذا قام المحاسب المهني بأداء خدمات في منطقة أخرى بعيداً عن بلده فعليه أن يراعي ما يلي:

1. عندما تكون قواعد السلوك المهني الدولية أشد صرامةً من البلد الذي يقدم فيه الخدمات تقدم القواعد الدولية على غيرها.
2. عندما تكون قواعد السلوك المهني الدولية أقل صرامةً من البلد الذي يقدم فيه الخدمات تقدم تلك الخاصة بذلك البلد.
3. عندما تكون قواعد السلوك المهني الخاصة ببلده الأصلي أشد صرامةً من الدولية ومن تلك الخاصة بالبلد الذي تقدم فيه الخدمة فإنه يقدم تلك الخاصة ببلده على غيرها.

5.7 قبول العملاء وقبول مهمة معينة:

قبل قبول التعامل مع عميل ما، على المحاسب المهني أن يقيم مدى إمكانية حصول تهديد للمباديء الأساسية للسلوك المهني، وإذا كان هناك تهديد، يدرس إمكانية توفر حماية من ذلك التهديد، وإذا لم يكن هناك إمكانية لمقاومة هذا التهديد، فإنه لا يقبل التعامل مع هذا العميل. وعلى المحاسب المهني أن يقيم إمكانية القيام بمهمة معينة لعميل ما ومدى توافر الكفاءة للقيام بذلك، وإذا لم تتوافر في فريق المهمة الكفاءات التي تمكنهم من ذلك أو ليس بإمكانهم الحصول على هذه الكفاءة فإنه لا يتم قبول المهمة.

طرق الحماية ضد التهديدات التي قد تحول دون قبول العميل تشمل ما يلي:

1. الحصول على فهم لطبيعة عمل العميل ومدى تعقيد عملياته ومدى الحاجة لمتطلبات خاصة للقيام بهذه المهمة وطبيعة ومدى هذا العمل الذي سيتم إنجازه.
2. الحصول على معرفة بالصناعة والقضايا ذات العلاقة.
3. الحصول على خبرة تتعلق بالمتطلبات التشريعية ومتطلبات الابلاغ ذات الصلة.
4. تعيين فريق عمل يتمتع بالكفاءة المطلوبة.
5. الاستعانة بالخبراء حيثما كان ضرورياً.
6. الاتفاق على برنامج عمل ضمن وقت مناسب لأداء المهمة.
7. الالتزام بمتطلبات الرقابة على الجودة.

5.8 تغيير المدقق:

في حالة تعيين مدقق جديد عليه أن يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان هناك أسباب قد تحول دون قبول المهمة، سواءً كانت أسباب مهنية أو قانونية، وفيما إذا كان هناك بعض الأسباب التي تؤثر على قرارات المدقق، وحسب متطلبات المهنة ينظر المدقق في مدى الحاجة للاتصال بالمدقق السابق.

وفي حال اتصال المدقق الجديد بالسابق فإنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

1. موافقة العميل على عملية الاتصال.
2. المتطلبات الأخلاقية والقانونية فيما يتعلق بعملية الاتصال.

في حالة عدم وجود تعليمات من العميل بخصوص عملية الاتصال فإن المدقق السابق لا يتطوع بتوصيل هذه المعلومات. يجب على كل من المدقق السابق والمدقق الجديد أن يأخذ الموافقة -والتي يفضل أن تكون مكتوبة- من العميل بشأن عملية الاتصال. وعلى المدقق السابق أن يزود المعلومات بكل أمانة ووضوح دون أن يكون هناك غموض في هذه المعلومات.

إذا طلب من مدقق ما القيام بعمل مكمل لعمل المدقق الحالي أو إضافة له، فإنه لا بد أن يقوم هذا المدقق بدراسة مدى وجود تهديد للمبادئ الأساسية، ومن الحمايات التي يتخذها هذا المدقق أن يقوم بالاتصال بالمدقق الحالي وإبلاغه بالأعمال التي سيقوم بها.

5.9 تضارب المصالح:

على المحاسب القانوني أن يقيم مدى وجود تهديد بسبب تضارب المصالح، وإذا تبين وجود ذلك فإن المحاسب القانوني يمكن أن يقوم بما يلي:

1. إشعار العميل بوجود مصالح قد تتضارب مع مصالح العميل وأخذ موافقته من أجل العمل في مثل هذه الظروف.
2. إشعار كل الفئات ذات العلاقة بأن المحاسب القانوني يعمل لعدة جهات ذات مصالح متعارضة وأخذ موافقتهم على العمل في مثل هذه الظروف.
3. إشعار العميل بأن المحاسب القانوني لا يعمل كلياً لعميل واحد وأخذ الموافقة على ذلك.

5.10 الأتعاب والأتعاب الشرطية والعمولات وأتعاب الاحالة والهدايا:

5.10.1 الأتعاب:

لا يعتبر قبول المدقق بأتعاب أقل من المدققين الآخرين في حد ذاته غير أخلاقي، لكن لا بد من أخذ الحيطة من تأثير ذلك على مدى الالتزام بالمتطلبات الأساسية، حيث قد يؤثر ذلك على كفاءة الأداء وعلى بذل العناية المهنية. ويمكن التغلب على تهديدات ذلك عن طريق توضيح شروط الاتفاقية والخدمات التي ستقدم وأسس احتساب هذه الأتعاب وكذلك عن طريق تعيين فريق عمل يتمتع بالكفاءة وتخصيص الوقت الكافي للمهمة.

5.10.2 الأتعاب الشرطية:

هي الأتعاب التي تتحدد قيمتها وعملية الحصول عليها بناءً على تحقق شرط مستقبلي، مثل أن تكون نسبة من صافي الدخل المتحقق. إن قبول هذه الأتعاب عن خدمات لا تمثل خدمات تأكيد قد تؤدي إلى تهديد الموضوعية والاستقلالية بسبب المصلحة الشخصية للمدقق، لذلك على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية لتقييم إمكانية قبول مثل هذه الأتعاب:

- طبيعة المهمة.
- قيم هذه الأتعاب الممكن الحصول عليها.
- أسس تحديد هذه الأتعاب.
- فيما إذا كانت نتيجة العمليات التي يقوم بها المدقق سيتم مراجعتها من قبل طرف ثالث مستقل.

على المدقق أن يقيم هذه التهديدات وإذا كان يتوقع أن تأثيرها غير هام لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الوسائل التالية للحماية من تهديداتها.

- كتابة إتفاقية بشكل مسبق مع العمل تبين أسس احتساب الأتعاب.
- الافصاح لمستخدمي هذه البيانات عن العمل الذي يتم إنجازه وعن أسس احتساب هذه الأتعاب.
- سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.
- مراجعة العمل الذي تم من قبل طرف ثالث مستقل.

يعتبر هذا النوع من الأتعاب غير مسموح به لأنه قد يجعل المدقق يتحيز لنتيجة معينة ويوافق على معالجات محاسبية أو تلاعب يؤدي إلى تضخيم صافي الدخل. ولم تنص القوانين الأردنية على مثل هذا النوع من الأتعاب، إلا بشكل مختصر، حيث أشارت قواعد السلوك المهني الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين إلى أنه على المدقق "الامتناع عن عرض خدمة مهنية أو تقديمها فعلا مقابل أجر يتوقف على ما يتم التوصل إلية من النتائج بعد تقديم هذه الخدمة".

ولكن دليل السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أشار إلى ما يلي:

1- لا يجوز لمن يمارس المهنة أن يقبل بالأتعاب المشروطة عند تقديم أي نوع من الخدمات المهنية التالية:

- تدقيق البيانات المالية أو القيام بمهمة الاطلاع.
- تحضير البيانات المالية بدون الإشارة في تقرير التحضير بأن الاستقلالية لم تكن متوفرة، مع توقع المدقق بأن هناك من سيعتمد على هذه البيانات في اتخاذ القرارات.
- فحص التوقعات المالية المستقبلية.
- إعداد البيان الضريبي الأصلي أو المعدل أو البيان الخاص بالرديات الضريبية مقابل أتعاب مشروطة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الأتعاب التي تحدد لاحقا من قبل المحكمة أو في القضايا الضريبية التي تتوقف على نتائج المرافعات القضائية أو ما تظهره المراجعات مع المؤسسات الحكومية لا تعتبر من الأتعاب الشرطية. ولا بد من الإشارة كذلك إلى أن الأتعاب المتغيرة التي تتغير قيمتها بحجم العمل المهني المبذول أو درجة تعقيد العمل لا تعتبر من الأتعاب الشرطية.

5.10.3 العمولات وأتعاب الاحالة:

أتعاب الاحالة تعني الاتعاب التي يحصل عليها المدقق أو يقوم بدفعها نتيجة إحالة بعض العمل الخاص بالعميل لمكتب تدقيق آخر أو العكس، والعمولات تتعلق بقبض المدقق لعمولات من أجل تسويق نشاط عمل معين. إن قبول مثل هذه الأتعاب والعمولات قد يؤدي

إلى تهديد الموضوعية والكفاءة وبذل العناية المهنية. فقد أشارت قواعد السلوك المهني الصادرة عن الجمعية إلى أنه على المدقق "الامتناع عن دفع أية عمولات أو أي جزء من الأتعاب للحصول على أي تكليف مهني". لذلك على المحاسب القانوني أن لا يقبل بمثل هذه الأتعاب والعمولات إلا إذا تم التخلص من تهديداتها عن طريق توفير الحمايات المناسبة مثل:

- الافصاح للعميل عن أية أمور تتعلق بقيام المدقق بدفع أية أتعاب لمدقق آخر.
- الافصاح للعميل عن أية أمور تتعلق بقيام المدقق باستلام أية أتعاب من مدقق آخر.
- الحصول على إتفاقية مسبقة مع العميل فيما يتعلق بترتيبات الحصول على عمولة نتيجة قيام طرف ثالث ببيع سلع أو خدمات للعميل.

5.10.4 الهدايا والضيافة:

على المحاسب القانوني أن يقيم مادية وطبيعة هذه الهدايا والضيافة وإمكانية تأثيرها على المتطلبات المهنية، وإذا تبين أن تأثير ذلك سيكون هاماً فإنه يجب أن لا يقبل ذلك.

5.11 حماية أو الاحتفاظ بأصول العميل:

على المدقق أن لا يقبل ذلك إلا إذا كان القانون يسمح به، وفي هذه الحالة على المدقق أن يقوم بما يلي:

- الاحتفاظ بهذه الأصول بشكل مستقل ومنفصل عن أصوله الخاصة أو أصول شركته.
- استخدام هذه الأصول فقط في الأغراض المحددة لذلك.
- أن يكون على استعداد في أي وقت للمحاسبة عن هذه الأصول وما يتعلق بها من أرباح أو غير ذلك لأي جهة مخولة بذلك.
- الالتزام بالمتطلبات القانونية فيما يتعلق بالاحتفاظ بهذه الأصول والمحاسبة عنها.

ملخص الفصل

قواعد السلوك المهني هي مجموعة من المبادئ أو القيم الأخلاقية التي تضبط سلوك المدققين عند ممارستهم للمهام التي يقومون بها، والتي هي جزء من المبادئ والقيم التي يحتاجها المجتمع من أجل انتظامه واستمراره وتماسكه. والمدقق بحاجة إلى هذه المبادئ والقيم باستمرار وتزداد الحاجة إليها عندما تظهر هناك معضلة أخلاقية وخاصة في حالة تضارب المصالح. وعندما يواجه المدقق معضلة أخلاقية يقوم باتباع مجموعة من الخطوات تشمل الحصول على الحقائق التي تتعلق بهذه المعضلة وتحديد الأمور الأخلاقية من الحقائق التي يجمعها وتحديد الأطراف الذين يمكن أن يتأثروا بهذه المعضلة الأخلاقية ومدى تأثر كل منهم وتحديد البدائل الممكنة التي تساعد في حل هذه المعضلة وتحديد النتائج المحتملة لكل بديل ثم اتخاذ القرار المناسب في اختيار البديل الأنسب للجميع. وقد قامت المهنة بمجموعة من الخطوات لتمكين المدققين من الالتزام بقواعد السلوك المهني، حيث شملت هذه الخطوات وضع المعايير التي تتعلق بشخصية المدقق من تأهيل واستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة والمعايير التي تتعلق بتنفيذ المدقق للعمل الميداني والمعايير الخاصة بإعداد وتنظيم تقرير مدقق الحسابات. وركزت المهنة على ضرورة استمرارية التعلم والاطلاع على المستجدات في مجال المهنة، ووضعت معايير الرقابة على جودة أعمال التدقيق وفتحت المجال أمام مراجعة زملاء المهنة لأعمال المدققين وحددت الامتحانات المهنية التي ينبغي على من يريد ممارسة المهنة أن يجتازها وقامت بإصدار هذه الأمور والتعليمات على شكل دليل للسلوك المهني. ومن القواعد الأساسية التي شملتها أدلة السلوك المهني: الاستقلالية والموضوعية والمحافظة على سرية معلومات العميل والامتناع عن قبول الأتعاب الشرطية والدعاية والإعلان.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بقواعد السلوك المهني.
2- ما المقصود بالمعضلة الأخلاقية.
3- وضح مدى الحاجة إلى قواعد السلوك المهني.
4- ما هي الخطوات التي يتبعها المدقق عند مواجهة معضلة أخلاقية، بين هذه الخطوات مع مثال تطبيقي على ذلك.
5- ما هي الأساليب أو الخطوات التي وضعتها المهنة لتشجيع المدققين على الالتزام بقواعد السلوك المهني.
6- ما هو المقصود بالاستقلالية، وما هي أقسامها.
7- بين أهمية الاستقلالية لمدقق الحسابات الخارجي.
8- ما هو المقصود بالموضوعية، وبين كيف يمكن للمدقق أن يمارس عمله بموضوعية.
9- وضح المقصود بمحافظة المدقق على سرية المعلومات وما أهمية ذلك.
10- على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات وعليه في نفس الوقت أن يشير إلى التحريفات المادية من غش وغيرها في تقريره، بين مدى صحة هذه العبارة، وهل يوجد تناقض في ذلك.
11- ما هي الحالات التي يجوز للمدقق أن يدلي فيها ببعض المعلومات السرية.
12- بين الفرق بين الدعاية والإعلان.
13- بين الحدود التي يجوز للمدقق ضمنها ممارسة الدعاية أو الإعلان.
14- هل تؤيد منع المدققين من القيام بالدعاية لتسويق نشاطهم المهني.
15- ما هو المقصود بالأتعاب الشرطية.
16- لماذا يحظر على المدقق قبول الأتعاب الشرطية.
17- ما هي الحالات التي يجوز للمدقق أن يقبل فيها أتعاب شرطية.
18- ما هو الفرق بين الأتعاب الشرطية والأتعاب المتغيرة.
19- ما هي المبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق.
20- أذكر أنواع التهديدات التي يمكن أن تتعرض لها المبادئ الأساسية مع توضيح بما لا يزيد عن سطر واحد لكل منها.

21- ما هي وسائل الحماية التي يمكن أن تقلل من تأثير التهديدات.
22- ما هي الأمور التي قد تحول دون قبول المحاسب القانوني القيام بأداء الخدمات الضريبية للعميل.
23- ما هي الاجراءات التي يقوم بها المحاسب القانوني عندما يتبين له وجود خطأ مادي أو حذف في الكشف الضريبي الخاص بالسنوات السابقة.
24- ما هي أولويات الالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء خدمات عبر الحدود.
25- ما هي طرق الحماية ضد التهديدات التي قد تحول دون قبول العميل.
26- ما هي الاجراءات التي يقوم بها المدقق إذا وجد أن هناك تهديدات بسبب تضارب المصالح.
27- هل يجوز للمحاسب القانوني أن يقبل الاحتفاظ ببعض أصول العميل؟ وما هي الأمور التي يجب أن يراعيها إذا قبل ذلك.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1. السبب الرئيس الذي يتطلب وجود قواعد للسلوك المهني هو:
أ- الحاجة إلى ثقة المجتمع بجودة الخدمات المهنية.
ب-أنها تزود بحماية تساعد في التخلص من الأفراد غير المبالين.
جـ- انها متطلب قانوني.
د- أنها تزود الجهات التي تمنح الترخيص بأسس للتعرف على الأداء غير الصحيح.
2. أي الأمور التالية يحظر على مدقق الحسابات القيام به:
أ. القبول بأتعاب متغيرة على أساس العمل المهني المبذول.
ب- القبول باتعاب جزء منها ثابت وآخر متغير.
ج- القبول بأتعاب متغيرة كنسبة من صافي الدخل المتحقق.
د- ما ورد في (أ) و (ب).
3. أي الحالات التالية يعتبر إفشاءً لأسرار العميل:
أ. إطلاع المدقق السابق للمدقق الجديد على كل ما طلبه من معلومات.
ب. إطلاع بعض المساهمين على معلومات غير منشورة عن أداء الشركة بناءً على طلبهم.

ج- إطلاع المستشار القانوني على بعض الأمور لغاية الاستشارة القانونية.

د- تقديم معلومات للجان الرقابة على الجودة بدون موافقة العميل.

4. أي الأمور التالية لا يعتبر القيام به مخالفاً لقواعد السلوك المهني:

أ. الدعاية والاعلان بكافة أشكاله. ب دفع وقبول العمولات.

ج- قبول الأتعاب الشرطية. د- لا شيء مما ذكر.

5. عند طلب أي من العملاء من مدققي حساباته تقديم خدمات إستشارية لا تتطلب إبداء رأي، على مدقق الحسابات: (JCPA 2006)

أ- رفض تقديم خدمات إستشارية.

ب- تقييم أثر قبوله لتقديم هذه الخدمة على استقلاليته.

جـ- الموافقة على تقديم هذه الخدمة كونها لا تتعارض مع آداب وسلوك المهنة.

د- الموافقة على تقديم هذه الخدمة بعد إصدار تقريره حول البيانات المالية.

6. أي العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بعلاقة المدقق الجديد بالمدقق السابق:

أ- لا بد للمدقق السابق أن يأخذ موافقة العميل على عملية الاتصال.

ب- لا بد للمدقق الجديد أن يأخذ موافقة العميل على عملية الاتصال.

جـ- لا بد من مراعاة المتطلبات الأخلاقية في عملية الاتصال.

د- إذا رفض العميل الموافقة على عملية الاتصال يجب عدم قبول المهمة.

7. أي العبارات التالية غير صحيحة فيما يتعلق بالأتعاب:

أ- لا يجوز قبول المحاسب القانوني بالأتعاب الشرطية عن أي نوع من الخدمات.

ب- يعتبر قبول المحاسب القانوني بأتعاب أقل من الآخرين في حد ذاته غير أخلاقي.

جـ- لا يجوز تحت أي ظرف من الظروف أن يقوم المحاسب القانوني بدفع أتعاب إحالة.

د- كل ما ذكر أعلاه.

ثالثاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم بإجراء بحث ميداني تبين في مدى الاستقلال الفعلي لمدقق الحسابات في الأردن والعوامل التي تؤثر على إستقلاليته.

2- ناقش مدى تأثير الخدمات التي يقوم بها مدقق الحسابات مثل الاستشارات والتحضير والاطلاع والخدمات الضريبية على إستقلالية مدقق الحسابات.

3- أكتب بحثاً عن إستقلالية مدقق الحسابات في الاسلام.

الفصل السادس

تخطيط وتوثيق عملية التدقيق
Audit Planning and Documentation

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

6

- ✓ أهمية التخطيط في عملية التدقيق.
- ✓ خطوات عملية التدقيق.
- ✓ الإجراءات التي يقوم بها المدقق قبل البدء بعملية التخطيط.
- ✓ الإجراءات التي يقوم بها المدقق لوضع خطة التدقيق.
- ✓ الإجراءات التي يقوم بها المدقق بعد الانتهاء من التخطيط.
- ✓ تنظيم مكتب التدقيق.
- ✓ توثيق عملية التدقيق.

الفصل السادس

تخطيط وتوثيق عملية التدقيق

Audit Planning and Documentation

1. مقدمة

إن عملية التدقيق هي عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة، تتكون هذه العملية من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية، والتي تمكن المدقق في النهاية من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع المنشأة. وعادة ما تشمل عملية التدقيق الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: قبول مهمة التدقيق وما قبلها (ما قبل التخطيط): Preplanning the Audit

الخطوة الثانية: التخطيط لعملية التدقيق: Planning the Audit Process

الخطوة الثالثة: تنفيذ إختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات: Implementation of Control Tests and Substantive Tests of Transactions

الخطوة الرابعة: تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة: Implementation of Analytical Procedures and Detailed Tests of Balances

الخطوة الخامسة: إستكمال عملية التدقيق. Completion of the Audit Process

وفيما يلي شرح لهذه الخطوات:

2. قبول مهمة التدقيق وما قبلها (ما قبل التخطيط) Preplanning the Audit

قبل إتخاذ المدقق قراراً بالموافقة على تدقيق حسابات شركة معينة أو الاستمرار مع عميل معين عليه أن يقوم بالحصول على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع

والصناعة التي ينتمي إليها وأن يجمع المعلومات المناسبة التي تساعده في اتخاذ هذا القرار. وقد تختلف هذه المعلومات في حالة كون العميل جديد أو كونه قديم، وفيما يلي بيان لهذه المعلومات:

1.2 قبول العملاء والاستمرار معهم:

على الشريك المسؤول عن مهمة التدقيق أن يقوم بتقييم العميل المحتمل قبل الموافقة على قبوله، وأن يراجع العلاقة مع العملاء الحاليين باستمرار. ففي حالة كون العميل جديد، يقوم الشريك المسؤول بتقييم وضع المنشأة في السوق من ناحية سمعتها وقدرتها التنافسية وقدرة الشركة على الاستمرار، ويقوم بتقييم علاقة الإدارة مع المدقق السابق لمعرفة مدى قدرة المدقق على الحفاظ على استقلاليته ومدى ممارسة الإدارة ضغوطاً عليه. أما العملاء القدامى فانه يتم تقييم إمكانية الاستمرار معهم، حيث يتم تقييم العلاقة معهم في الفترة أو الفترات السابقة وبالأخص مدى وجود تضارب بينهم ومدى ممارسة العميل لضغوطات على المدقق للتأثير على رأيه أو منعه من الحصول على الأدلة التي يراها ضرورية. وفيما يتعلق بأتعاب التدقيق فان وجود بعض الأتعاب المتأخرة قد يجعل المدقق يمتنع عن الاستمرار مع العميل لفترة جديدة. وكذلك الأمر في حالة وجود دعوى قضائية مقامة من قبل العميل ضد المدقق، حيث أن وجود مثل هذه القضية قد يهدد استقلالية المدقق ويجعله يخضع لبعض الضغوطات من قبل العميل، وبالتالي فان المدقق قد يفكر في عدم قبول الاستمرار مع هذا العميل.

وبالأخص يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما يلي:

1. مدى استقامة المالكين والمديرين الأساسيين للشركة وأولئك الذين لهم مسؤولية التحكم المؤسسي.
2. فيما إذا كان الفريق المكلف بالمهمة يتمتع بالكفاءة التي تمكنه من القيام بالمهمة ولديه الوقت والموارد الضرورية.
3. فيما إذا كان بإمكان شركة التدقيق وفريق المهمة الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية بما فيها الاستقلالية.

2.2 تحديد الأسباب التي تجعل العميل يطلب التدقيق:

إن معرفة الفئات التي ستقوم باستخدام تقرير مدقق الحسابات، ومعرفة الأمور التي يمكن أن تقوم هذه الفئات باستخدام التقرير فيها، يمكن المدقق من تقييم مخاطر الأعمال ومن ثم تقييم مخاطر التدقيق المقبولة. فقد يستنتج المدقق بأن العميل يواجه مخاطر كبيرة وأن هناك فئات كثيرة وذات مصالح متعددة ستعتمد على تقريره وهذا يؤدي إلى زيادة المخاطر التي قد يواجهها المدقق، وبالتالي فان المدقق قد يضطر إلى جعل مخاطر التدقيق المقبولة منخفضة جدا، وهذا الأمر قد يجعل المدقق يرفض قبول المهمة أو يطلب أتعاب تكفي لمواجهة هذه المخاطر وتمكّن المدقق من جمع الأدلة الكافية والمناسبة.

3.2 التفاهم مع العميل على شروط الاتفاقية(معيار رقم 210):

بعد جمع المعلومات السابقة وتقييمها واتخاذ قرار بقبول مهمة التدقيق الجديدة أو الاستمرار مع العميل القديم يقوم المدقق والعميل بتحديد شروط الاتفاقية وإعداد رسالة الارتباط أو ما يسمى كتاب التكليف Engagement Letter. وهذه الرسالة هي عبارة عن العقد الموقع من قبل الطرفين والذي يبين شروط الاتفاقية ويحدد طبيعة مهمة المدقق ومسؤوليات المدقق والإدارة.

وقد يبين معيار التدقيق الدولي رقم 210 شروط التكليف بعملية التدقيق التي ينبغي أن تتضمنها رسالة الارتباط، حيث أنه من مصلحة المدقق والعميل أن يتم توضيح شروط الاتفاقية في عقد التكليف أو ما يسمى رسالة الارتباط، من أجل تحديد المسؤوليات والمساعدة في إزالة أي لبس قد ينشأ خلال عملية التدقيق أو أية خدمات أخرى ذات علاقة.
وقبل كتباة عقد التدقيق على المدقق ان يأخذ بعين الاعتبار عدة أمور:

الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار قبل توقيع العقد:

1- أن يتأكد من أنّ إطار الإبلاغ المالي المطبق مقبول لغاية إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام أو أن هذا الاطار مطلوب وفقاً لمتطلبات القانون والتشريعات وذلك قبل أن يوافق على قبول المهمة. وإذا تبين للمدقق أنّ إطار الإبلاغ المالي المطبق غير مقبول ويعاني من عيوب فإن المدقق يقبل هذه المهمة فقط إذا تم الافصاح عن هذه

العيوب أو أن الإدارة وافقت على استخدام إطار آخر مقبول. وكذلك إذا كان إطار الإبلاغ المالي المطبق وفقاً للقوانين غير مقبول من وجهة نظره فإنه يقبل هذه المهمة فقط إذا تم بيان العيوب في هذا الاطار بشكل كاف لتجنب حصول أي سوء فهم. وينبغي الاشارة إلى أية أمور تتعلق بطريقة معالجة الإدارة لهذه العيوب في رسالة الارتباط، وإذا لم تستجب الإدارة لاحقاً لهذه التعديلات فإن المدقق ينظر في إمكانية تعديل تقريره.

2- أخذ موافقة الإدارة بانها تعي وتدرك مسؤولياتها عن:

- إعداد البيانات المالية بما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المقبول وبما يحقق العرض العادل او فقاً للمتطلبات القانونية.
- تصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية يحقق الالتزام بإطار الابلاغ المالي ويساعد في تحضير بيانات مالية خالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الخطأ أو الغش.
- تزويد المدقق بعدة أمور تشمل: تسهيل عملية الدخول لأي معلومات تتعلق بإعداد البيانات المالية، وأي معلومات يراها المدقق ضرورية للقيام بعملية التدقيق وإمكانية الاتصال غير المقيد بالأفراد الذين يرى المدقق ضرورة الاتصال بهم للحصول على أدلة التدقيق.

محتويات رسالة الارتباط:

قد تختلف محتويات رسالة الارتباط من تكليف الى آخر ولكنها بشكل عام قد تحتوي على الأمور التالية:

- الهدف من تدقيق البيانات المالية.
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.
- إطار الإبلاغ المالي المطبق.
- نطاق عملية التدقيق بما في ذلك الاشارة إلى القوانين والأنظمة ذات العلاقة.
- شكل التقرير أو التقارير.

- الاشارة إلى مخاطر احتمال عدم تمكن المدقق من اكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية بسبب استخدام العينات في التدقيق ووجود المحددات المتوارثة المختلفة.
- الاشارة الى ضرورة تمكين المدقق من الحصول على، أو الاطلاع على، كافة السجلات والمستندات والمعلومات التي يراها ضرورية.

وقد يرغب المدقق أن تشتمل رسالة الارتباط أيضا على الأمور التالية:

- ترتيبات التخطيط لعملية التدقيق.
- توقعه باستلام كتب تثبت معلومات العميل الشفوية التي حصل عليها أثناء التدقيق.
- الطلب من العميل تأكيد البنود الخاصة برسالة الارتباط وذلك بإقراره بتسلم الكتاب والموافقة عليه.
- وصف لكتب أو تقارير أخرى يتوقع أن يصدرها المدقق للعميل.
- أساس احتساب الأتعاب.
- ترتيبات مشاركة المدققين الآخرين والخبراء في بعض أوجه التدقيق.
- الترتيبات لإشراك المدققين الداخليين وموظفي العميل.
- الترتيبات التي ستتم مع المدقق السابق –إن وجد– في حالة التدقيق الجديد.
- الأشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المدقق والعميل.

تدقيق الأقسام:

عندما يكون مدقق الشركة الأم هو أيضا مدقق شركة تابعة أو فرع أو قسم فإن عليه أن ينظر في العوامل التي قد تؤدي إلى إرسال كتاب منفصل يتعلق بهذا القسم، ومن هذه العوامل:

- من الذي يعين مدقق الحسابات لهذا القسم.
- ما إذا كان سيصدر تقريراً منفصلا لذلك القسم.
- المتطلبات القانونية.
- مدى العمل الذي قام به المدققون الآخرون.

- نسبة ملكية الشركة الأم للقسم.
- درجة استقلالية إدارة القسم.

استمرار عملية التكليف لأكثر من فترة :

في حالة تكرار عملية التكليف، فإن على المدقق الأخذ بعين الأعتبار فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط التكليف وفيما إذا كانت هنالك حاجة بتذكير العميل بالشروط الموجودة بالنسبة لعملية التدقيق.

ولكن العوامل التالية قد تجعله يقرر إرسال رسالة ارتباط جديدة:

- أية دلالات على أن العميل يسيء فهم هدف التدقيق ونطاقه.
- تغييرات في الشروط أو شروط خاصة جديدة.
- تغييرات في إدارة الشركة وملكيتها.
- تغيير مهم في حجم الشركة وطبيعة أعمالها.
- المتطلبات القانونية.
- التغيير في إطار الإبلاغ المالي المطبق.

قبول التغيير في مهمة التكليف:

في حالة رغبة العميل تغيير مهمة التكليف إلى مهمة أخرى تزود بمستوى أقل من التأكيد، فان المدقق يقوم بدراسة معقولية الطلب من أجل اتخاذ قرار بالموافقة على ذلك أو رفضه، وقبل الموافقة على القرار على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أي متطلبات أو تأثيرات تعاقدية أو قانونية. ويمكن تقسيم الأمور التي يمكن أن تؤدي الى طلب العميل تغيير المهمة الى النوعين التاليين:

أولاً: أمور لا تجعل المدقق يوافق على قبول التغيير في المهمة التي كلف بها وتشمل وجود قيود على عملية التدقيق سواءً كانت على نطاق التدقيق أو استقلالية المدقق وسواءً كانت هذه القيود ناتجة عن الظروف أو ضغوط من الإدارة، أو في حالة عدم توفر المعلومات والحصول على الأدلة الكافية، أو في حالة وجود ما يشير الى التلاعب والغش. وفي حالة عدم موافقة المدقق على التغيير وعدم السماح له بالاستمرار في

المهمة الأصلية فانه يأخذ بعين الاعتبار الانسحاب من المهمة بعد دراسة واجباته التعاقدية وإبلاغ الأطراف ذات العلاقة بذلك مثل مجلس الإدارة والمساهمين.

ثانياً: أمور يمكن أن تجعل المدقق يوافق على طلب التغيير، وتشمل التغير في الظروف التي تؤثر على مدى الحاجة الى خدمة التدقيق أو الخدمة التي كلف بها سابقاً، أو أن يتبين أنه يوجد سوء فهم يتعلق بطبيعة وحدود المهمة التي كلف بها المدقق قبل طلب التغيير. وفي حالة موافقة المدقق على التغيير في المهمة فإنه ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية التي قد تؤثر على العقد. وإذا كان العمل الذي تم إنجازه لغاية تاريخ التغيير في المهمة ينسجم مع معايير التدقيق الدولية الخاصة بالمهمة الجديدة فانه لا داعي أن يشير المدقق في تقريره الجديد إلى المهمة السابقة وأية إجراءات تمت لتلك الغاية. أما إذا تم تغيير المهمة السابقة إلى مهمة جديدة تتكون من إجراءات محددة ومتفق عليها فانه يمكن الاشارة إلى تلك الإجراءات المنجزة باعتبارها جزءاً من تقرير المدقق عن هذه المهمة الجديدة. ولا بد من الاشارة إلى أنّه في حالة تغيير شروط الاتفاقية يكون من الضروري توضيح شروط الاتفاقية الجديدة.

نموذج لرسالة الارتباط
إلى مجلس الإدارة أو (ممثل الإدارة) .....   بناءً على ما تقدمتم به من طلب لتدقيق ميزانية شركة ....كما في 31/ 2009/12 وقائمة الدخل والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للشركة عن السنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية والملاحظات الهامة، فإنه يسرنا أن نؤكد لكم قبولنا لمهمة التدقيق وفهمنا لهذه المهمة وفقاً لهذه الرسالة. إن تدقيقنا يهدف إلى إبداء رأي في البيانات المالية.
سنقوم بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. هذه المعايير تتطلب أن نلتزم بالمتطلبات الأخلاقية ونخطط لعملية التدقيق وننفذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية. إن تدقيقنا يتضمن القيام

بإجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والافصاحات في البيانات المالية. إن الإجراءات المنفذة تعتمد على حكم المدقق المهني بما في ذلك تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. إن عملية التدقيق تشمل أيضاً تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية تقديرات الإدارة والعرض العادل للبيانات المالية بشكل عام.

وبسبب الطبيعة الاختبارية للتدقيق والمحددات المتوارثة في عملية التدقيق والمحددات المتوارثة في النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية فإنه يوجد مخاطر لا يمكن تجنبها من احتمال وجود تحريفات مادية تبقى غير مكتشفة.

ومن أجل القيام بعملية التقييم فإننا نأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لها، وذلك من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس من أجل إعطاء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية. ومع ذلك فإننا نتوقع أن نقوم بتزويدكم بتقرير منفصل عن نواحي الضعف المادية التي تتعلق بتصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية على التقارير المالية والتي ترد إلى إنتباهنا خلال عملية تدقيق البيانات المالية.

ولا بد من التأكيد على أن مسؤولية تحضير البيانات المالية من أجل العرض العادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لاطار الإبلاغ المالي الدولي تقع على عاتق إدارة الشركة. وإن تقريرنا سيشير إلى مسؤولية الإدارة عن العرض العادل للبيانات المالية وفقاً لاطار الإبلاغ المالي المطبق وأن هذه المسؤولية تتضمن:

1. تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلية يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.
2. اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.
3. إعداد تقديرات محاسبية معقولة في ظل ظروف المنشأة.

وكجزء من عملية التدقيق سنطلب من الإدارة تزويدنا بكتاب التمثيل والذي تؤكد فيه الإدارة على مسئوليتها عن التأكيدات التي قدمت لنا والتي تتعلق بعملية التدقيق.

وإننا نأمل التعاون التام من قبل الإدارة والموظفين في كل ما نحتاج إليه ونأمل القيام

بتوفير ما نحتاج إليه من سجلات ووثائق ومعلومات أخرى . تضاف هنا أية معلومات تتعلق بالأتعاب. نرجو التكرم بالاطلاع والتوقيع وإعادة الصورة المرفقة من هذا الكتاب ليؤكد على أن ما فيه يتفق مع فهمكم لترتيبات تدقيق البيانات المالية. الأسم والعنوان والتوقيع والتاريخ

4.2 اختيار فريق عمل التدقيق:

يقوم المدقق بتحديد احتياجات العمل وتوزيع المهام المختلفة على المدققين المساعدين، وعلى المسؤول أن يتأكد من توفر المؤهلات والقدرات الكافية لدى فريق العمل مما يمكنهم من القيام بالمهمة بالشكل الصحيح.

3. التخطيط لعملية التدقيق (معيار رقم 300):

Planning the Audit Process

ويعتبر التخطيط من الأمور المهمة في عملية التدقيق، ومتطلب أساسي بناء على معايير التدقيق الدولية، وهو كذلك أحد معايير التدقيق الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. ولا بد من التخطيط حتى لا يكون العمل ارتجاليا، وحتى يتمكن المدقق من بذل العناية المهنية المعقولة. وبشكل عام فان التخطيط لعملية التدقيق يساعد في تحقيق الأمور التالية:

1- تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقويم هذه الأدلة بحيث يتحقق له بذل القدر المناسب من العناية المهنية المعقولة وبالتالي تقليل احتمالية الخروج بنتائج غير مناسبة من عملية التدقيق وتجنيب المدقق التعرض للمساءلة القانونية.

2- توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق تقليل تكاليف التدقيق والتركيز على الأمور المهمة.

3- الحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والعميل، وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية التدقيق.

وعادة تشتمل عملية التخطيط على عدة أمور مهمة نبينها فيما يلي:

مكونات وعناصر عملية التخطيط

1- الحصول على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها، والحصول على معلومات عن العمليات القانونية للعميل.

2- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.

3- تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق.

4- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر الرقابة.

5- تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

على المدقق أن يولي الأمور المذكورة أعلاه العناية الفائقة حتى يصل إلى درجة معقولة من الطمأنينة بأن نتائج التدقيق توفر قدراً معقولاً من الطمأنينة لمستخدمي البيانات المالية وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق إلى حد معقول، وفيما يلي توضيح لهذه الخطوات بشيء من التفصيل:

1.3 أولا: الحصول على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها والعمليات القانونية للعميل:

وتعتبر هذه الخطوة أول خطوات عملية التخطيط التي يجمع المدقق من خلالها المعلومات المناسبة عن طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، وتشتمل هذه المعلومات على ما يلي:

أ- القيام بزيارة ميدانية لمنشأة العميل من أجل الحصول على درجة من الفهم للعمليات التشغيلية وإجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على معلومات بشكل مباشر عن مختلف النواحي الفنية.

ب- تحديد الأطراف ذات العلاقة والتي تشمل كل الجهات الرئيسة التي يتعامل معها العميل ويكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الآخر. وفي حالة التعامل بعمليات ذات تأثير مادي فانه لا بد من الافصاح عنها.

ج- الحصول على معلومات عن العمليات والتعاقدات أو الالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال مراجعة النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق.

د- الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمختلف مكوناته.

وتعتبر هذه المعلومات من الأهمية بمكان للمدقق حيث أنها تخدمه في تحقيق الأمور التالية :(Boynton, et al., 2001)

1- تكوين توقعات معقولة عن مختلف بنود البيانات المالية، حيث أن المدقق يستطيع من خلال استخدام المعلومات التي تتعلق بأداء الشركة أن يطور بعض التوقعات التي تتعلق بما يجب أن تظهره القوائم المالية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

2- إمكانية تحديد مدى تأثير خصائص الصناعة التي يعمل فيها العميل على نظم المعلومات الخاصة بمنشأة العميل.

3- تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، حيث أن البيانات المالية تحتوي عادة على بعض التقديرات المالية، مثل الإهتلاك والمخصصات وغيرها.

4- تحديد القواعد المحاسبية الخاصة ببعض الصناعات إذا كان هناك خصوصية في هذا الأمر، وهذا قد يكون في بعض البلدان، وإذا كان هناك بعض الخصوصية في المعايير المحاسبية، فان المدقق بحاجة إلى فهم هذه المعايير.

2.3 ثانيا: القيام بإجراءات المراجعة التحليلية الأولية.

المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشاة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشاة ونشاطاتها. ويعتبر القيام

بهذه الإجراءات في مرحلة التخطيط إلزاميا، ويهدف بشكل أساس إلى الحصول على فهم لنشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية، وبالتالي توجيه المدقق إلى الأمور التي قد تحتوي على تحريفات مادية. وسيتم مناقشة هذا الموضوع لاحقا في الفصل الخاص بأدلة التدقيق.

3.3 ثالثا: تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق.

أشار المعيار الدولي رقم 320 إلى أن المادية هي مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية والذي في ضوء الظروف المحيطة يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية الحصيف عند علمه بهذا الحذف أو الانحراف. وفي هذا المجال لا بد من توضيح الأمور التالية:

1.3.3 المادية من ناحية كمية:

يقوم المدقق في مرحلة التخطيط بتحديد مستوى المادية من ناحية كمية، ويعتبر تقدير المادية في مرحلة التخطيط تحديداً أوليا قابلا للتغيير مع التقدم في إنجاز عملية التدقيق، وتعتبر الغاية الأساسية من تحديد المستوى الأولي في هذه المرحلة هي المساعدة في التخطيط لجمع الأدلة التي تتعلق بأهداف التدقيق المختلفة، حيث أنه كلما زاد مستوى المادية يقل حجم الاختبارات التي سيقوم بها المدقق، وعادة يقوم المدقق بتحديد مستوى المادية في هذه المرحلة بمستوى أقل مما ينوي استخدامه في المراحل اللاحقة حتى يكون أكثر تحفظا من ناحية جمع الأدلة الكافية. ولا بد من الاشارة إلى أن المادية هي مفهوم نسبي، فحجم الانحراف يمكن أن يكون مادي لشركة صغيرة، بينما يمكن أن نعتبر نفس المبلغ غير مادي لشركة كبيرة. أما بالنسبة للأسس التي يمكن أن تستخدم لتقدير المادية فعادةً ما يعتبر صافي الدخل قبل الضريبة أحد الأسس التي تستخدم كقاعدة أساسية لتحديد المادية لأنه يتعلق بأهم البنود التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية. وقد يستخدم صافي المبيعات أو مجمل الربح، وإجمالي الأصول حيث يعتبر من أقل الأسس إستخداماً. وتشمل عملية تطبيق المادية من ناحية تحديد المستوى أو الحكم على النتائج، الخطوات الخمسة التالية:

1- تحديد الحكم الأولي للمادية.
2- تخصيص الحكم الأولي إلى مجموعات فرعية.
3- تقدير الانحراف الإجمالي في كل مجموعة.
4- تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات.
5- مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من أجل اتخاذ القرار.

2.3.3 المادية من ناحية نوعية:

قد تكون الانحرافات مادية بناء على نوعيتها حيث تعتبر الانحرافات ذات أهمية نسبية في بعض الأحيان بناء على نوع الانحراف وبغض النظر عن القيمة النقدية. فعلى سبيل المثال تعتبر الانحرافات المقصودة أكبر أهمية من غير المقصودة إذا تساوت القيم، وتعتبر المخالفات التي ترتكبها الإدارة بهدف الغش أو التضليل ذات أهمية نسبية بغض النظر عن قيمتها. وكذلك الأمر فان وجود مخالفات لشروط التعاقدات يعتبر من الأمور المادية وذلك لأنها قد تؤدي إلى نتائج سيئة على الطرف الآخر الذي تم التعاقد معه، مثل التحريف في بعض النسب المالية التي تم اشتراطها في عملية التعاقد. وكذلك فان التحريفات التي تؤثر على اتجاه الأرباح تعتبر من التحريفات المادية.

3.3.3 تأثير مستوى المادية على تقرير المدقق (معيار رقم 700):

يعتبر تحديد مستوى المادية من الأمور المهمة في تحديد رأي مدقق الحسابات، وكما هو موضح في النقاط التالية:

- إذا كانت الانحرافات المكتشفة ليست ذات أهمية نسبية فإنها لا تؤثر على رأي مدقق الحسابات حيث يعطي المدقق تقريراً نظيفاً.
- إذا كانت الانحرافات مهمة نسبيا (مادية) ولكنها غير جوهرية، أي أنها لا تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، وبالتالي لا تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فان المدقق يعطي تقريراً متحفظاً، وهذا يعني أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ.

- إذا كانت الانحرافات مهمة نسبيا (مادية) وجوهرية، أي أنها تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية، أو بمعنى آخر إذا كان أثرها ينتشر على القوائم المالية، وبالتالي تؤدي إلى جعل القوائم المالية بصورة عامة مضللة، فان المدقق يعطي تقريراً مخالفاً أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

4.3.3 مخاطر التدقيق Audit Risks: (معيار رقم 330)

تشير كلمة (Risk) إلى احتمال الحصول على نتيجة سيئة أو خسارة أو غير ذلك بسبب عدم التأكد. وكثيراً ما يتعرض الإنسان إلى مخاطر متعددة ناتجة عن عدم التأكد، فعلى سبيل المثال من يقوم بقيادة السيارة في الضباب يواجه حالة عدم تأكد من وضوح الطريق، وبالتالي فهو معرض لمخاطر الطريق، ومن يشتري الأسهم يواجه خطر الخسارة ، وبشكل عام فانه يمكن تقليل الخطر بمعرفة كيفية التعامل معه. فمثلاً تقليل مخاطر الاستثمار في الأسهم قد يكون بالاستثمار بمحفظة الأسهم وذلك بالتنويع في الاستثمار، بمعنى آخر (Not to Putting all Our eggs into One Basket). وتقليل أخطار التعرض لحوادث الطرق قد يكون بمراعاة قواعد السير. وشركات التدقيق تواجه أخطاراً ولكن من نوع آخر، فإن المدقق مطلوب منه أن يصدر تقريراً يضمنه رأيه حول عدالة القوائم المالية، وهناك عدة طرق للوصول إلى هذا الرأي، ولكن لا يوجد أي ضمان بأن رأي المدقق غير خاطئ بسبب أمور غير مكتشفه. إذن دائماً هناك خطر، وهذا يقودنا إلى تعريف مخاطر التدقيق بأنها: إحتمال أحتواء القوائم المالية المدققة على خطأ أو تحريف مادي ولم يكتشف، أو احتمال خروج المدقق بنتيجة غير مناسبة، فمثلا بعد إصدار تقرير المدقق النظيف قد يتبين أن القوائم المالية تحتوي على تحريفات مادية، أو العكس، وبالتالي فان هناك احتمال أن يتعرض المدقق لخسائر نتيجة تعرضه للمقاضاة. ولابد من الإشارة هنا إلى أنه لا يمكن التخلص من أخطار التدقيق بشكل نهائي، ولكن المدقق يحاول دائماً أن يجعلها عند أدنى مستوى.

أما منهجية المدقق للتعامل مع مخاطر التدقيق فقد شهدت تغيراً ملموساً، فقد كانت الطريقة المفضلة في السابق لتقليل مخاطر التدقيق هي باتباع مدخل أو طريقة النظم (Systems

Based Approach) ثم أصبح المدقق يستخدم منهجية تنطلق من منظور آخــر وتركــز على مخاطر التدقيق وتسمى Risk-Based Perspective . وباتباع طريقة مدخل الــنظم يقوم المدقق باتباع طريقة التدقيق من الأسفل إلى الأعلى (Bottom-up Methodology) والتي تمكنه من البدء بمجالات اختبارات تتعلق بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية والنظــام المحاسبي. إن طريقة النظم مبنية على أساس أن فحص وتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلي سيمكنه من تشكيل رأي حول جودة النظام المحاسبي وبالأخص مــدى اكتمــال الــسجلات ومدى خلوها من التحريفات المتعمدة أو الأخطاء، وهذا بدوره يساعد المــدقق فــي تقريــر مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد نطاق الاختبارات الجوهرية. وبشكل عام فان طريقة النظم مبنية على مجموعة من الأسس والتي تشمل ما يلي:

1. دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية وتقييمه وتسجيل النتائج ويمكن أن يــتم ذلــك مــن خلال الملاحظة والاستفسارات والفحص المستندي.
2. التثبت من النتائج الأولية لتقييم نظام الرقابة الداخلية، ووضــع برنــامج لاختبــارات الالتزام والبدء بها.
3. وضع برنامج الاختبارات الجوهرية بناءً على نتائج اختبارات الالتزام، وكلمــا كانــت النظم ضعيفة فإن المدقق بحاجة إلى توسيع نطاق فحصه واختباراته الجوهرية.

ولكن في الوقت الحاضر تبين أن طريقة النظم بالرغم مــن أهميتهــا – فإنهــا لا تتعامــل مباشرة مع مسألة أخطار التدقيق. والسبب يعود إلى عدم قدرة هذه الطريقة على ربط جميع المتغيرات في عملية التدقيق والتي تشتمل على سبيل المثال الحصول على المعلومات عــن المنشأة وبيئتها وتاريخها السابق وتطبيق نظام الرقابــة الداخليــة واختبــارات الإجــراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية، بالإضافة إلى أن هذه الطريقة قد تتطلب إجراء اختبــارات التزام إضافية تؤدي إلى زيادة تكاليف التدقيق وإشغال المدقق في أمور غير مهمــة. لــذلك فان الطريقة الحديثة تنطلق من منظور مبني على تحديد المخاطر، حيث أن هناك مجموعــة من المخاطر التي يقوم المدقق بالتعامل معها نبينها في الفقرة التالية.

مكونات مخاطر التدقيق:

إن خطر التدقيق هو نتيجة تداخل عدة أنواع من الأخطار مثل الأخطار المتأصلة، أخطار الرقابة، أخطار الاكتشاف، أخطار المراجعة التحليلية، أخطار الاختبارات الجوهرية، أخطار العينات وأخطار غير مرتبطة بالعينات. ويمكن تعريف هذه المخاطر بالشكل التالي:

مخاطر التدقيق المقبولة أو الممكن تحملها (AAR) Acceptable Audit Risk:

وتعرف بأنها المخاطر الناتجة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشاف ذلك بالرغم من بذله العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق.

المخاطر المتوارثة أو المتأصلة (IR) Inherent Risks: وتعرف بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية في ظل عدم وجود رقابة داخلية أو بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، وهذه المخاطر مرتبطة بطبيعة المنشأة موضع التدقيق وبيئتها قبل البدء بعملية التدقيق أو بافتراض عدم وجود ضوابط الرقابة الداخلية، فمثلاً بعض البنود تعتبر ذات خطر متأصل أو متوارث أكثر من غيرها، مثل الأخطار التي تتعلق بالنقدية والمخزون. ومن العوامل التي تؤثر في المخاطر المتوراثة:

1- طبيعة نشاط العميل

2- نتائج التدقيق السابق.

3- الأطراف ذات العلاقة.

4-وجود عمليات معقدة وعمليات غير روتينية.

5- المخاطر التي تؤثر على مخاطر الغش وحدوث العمليات غير العادية

مخاطر الرقابة (CR) Control Risks: المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية. أو هي المخاطر الناشئة عن أحتمال وجود إنحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات

في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من منعها أو اكتشافها.

مخاطر الاكتشاف المخططة Planned Detection Risks (PDR): المخاطر الناتجة عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية من اكتشاف الانحرافات المادية. أو المخاطر الناشئة عن احتمال وجود انحراف مادي في بند معين أو نشاط معين، أو مجموعة من الانحرافات في بنود معينة بحيث لو جمعت مع بعضها تصبح مادية وعدم تمكن المدقق من اكتشافها من خلال الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية. ويمكن تقسيم هذه المخاطر إلى نوعين يتعلقان بالإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية:

خطر المراجعة التحليلية Analytical Review Risk (ARR): الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن إجراءات المراجعة التحليلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

خطر الاختبارات الجوهرية Substantive Tests Risk (STR): الخطر الناتج من عدم تمكن الاختبارات التفصيلية من اكتشاف الانحرافات المادية.

مخاطر العينات Sampling Risks (SR): المخاطر الناتجة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة تختلف عن النتائج الممكن الخروج بها فيما لو تم تدقيق المجتمع كاملاً.

المخاطر غير المتعلقة بالعينات Non – Sampling Risk (NSR): وهي المخاطر الناتجة عن احتمال الخروج بنتيجة غير سليمة، لكن ذلك ليس مرتبطاً بعملية المعاينة، وإنما مرتبط بقدرات وكفاءة المدقق في اختبار المفردات وتقويم نتائجها، وعلى سبيل المثال خروج المدقق برأي غير سليم عن أحد البنود المتضمنة في العينة نتيجة عدم تمكن المدقق من تنفيذ إجراءات الاختبار على هذا البند بشكل سليم.

وبناءً على هذه الأقسام المختلفة يوجد عدة نماذج رياضية لأخطار التدقيق، منها وأكثرها استخداما هو النموذج التالي: AAR = IR x CR x PDR

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف المخططة

ويقوم المدقق عادة بتحديد مخاطر التدقيق المقبولة حسب حكمه المهني ودرجة استعداده لتحمل المخاطر، وغالباً ما يستخدم المدققون نسبة 5% كمعدل للمخاطر الممكن تحملها. ويمكن أن يأخذ العوامل التالية عند تحديده لهذا النوع من المخاطر:

1- **درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين على القوائم المالية:** عندما يتوقع المدقق اعطاء المستخدمين الخارجيين اهتماماً كبيراً للقوائم المالية للعميل فانه من الملائم أن تكون مخاطر التدقيق المقبولة منخفضة. وهذا الأمر بدوره يعتمد على عدة عوامل منها حجم العميل وحجم عملياته، فكلما كانت العمليات التشغيلية للعميل كبيرة كلما زاد الاعتماد عليها، وكذلك كلما زاد توزيع الملكية كلما زاد عدد من يعتمد عليها من المستخدمين. ومن هذه العوامل أيضاً طبيعة وحجم الالتزامات، حيث أنه كلما كان حجم الالتزامات كبيراً كلما زاد احتمال استخدامها بشكل كبير.

2- **احتمالية مواجهة العميل لصعوبات مالية بعد إصدار القوائم المالية**، حيث أن هنالك ميل طبيعي من قبل الذين يتعرضون إلى الإفلاس أو من قبل ممن تنعكس عليهم أثاره بأن يقوموا بمقاضاة المدقق.

3- **تقييم نزاهة واستقامة الإدارة:** فإذا كانت نزاهة العميل مشكوك فيها فإن المدقق قد يقوم بتقييم المخاطر بشكل منخفض، وكذلك العكس.

أما المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة فيتم تحديدها من قبل المدقق بعد الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي تتعلق بكل نوع منها، علما بأن الحكم المهني لمدقق الحسابات يلعب دوراً كبيراً في هذه العملية. وبعد تحديد هذه الأنواع من المخاطر يقوم المدقق بتعيين مخاطر الاكتشاف المخططة أو المقبولة والمرتبطة بهذه الأنواع من المخاطر وتقديراتها. ولذلك يتم صياغة هذا النموذج بالشكل التالي والذي يركز على مخاطر الاكتشاف ويبين علاقته ببقية أنواع المخاطر:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المخططة} = \frac{\text{المخاطر المقبولة}}{\text{مخاطر الرقابة} \times \text{المخاطر المتأصلة}}$$

ومن هذا النموذج يتبين أنه كلما زادت مخاطر التدقيق المقبولة كلما زادت مخاطر الاكتشاف المخططة أو المقبولة، ومن ناحية أخرى كلما زادت المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة تقل مخاطر الاكتشاف المقبولة وبالتالي تزداد نسبة التأكد التي ينبغي الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية. والمثال التالي يبين العلاقات بين هذه الأنواع المختلفة من المخاطر وتأثيرها على أدلة التدقيق:

أولا: إذا فرض أن مخاطر التدقيق المقبولة (الممكن تحملها) 5% والأخطار المتأصلة 40% (مثلاً عميل ناجح في صناعة مستقرة) وأخطار الرقابة 30% (نظام رقابة متين)، فباستخدام المعادلة أعلاه تكون مخاطر الاكتشاف تقريبا 42%. هذا هو خطر الاكتشاف والذي يعني الخطر الناتج من عدم تمكن الاختبارات التفصيلية وإجراءات المراجعة التحليلية من اكتشاف الانحرافات المادية، وبالتالي فان نسبة التأكد التي يجب أن يحصل عليها المدقق تساوي تقريبا 58%، وكلما كانت نسبة التأكد المطلوبة مرتفعة كلما كانت الاختبارات التفصيلية المطلوبة كبيرة وهذا يعني أن حجم العينة يزداد.

ثانيا: في المثال السابق إذا فرض أن الأخطار المتأصلة 100% وذلك لكون المنشأة جديدة والصناعة تتطلب مستوى عالٍ من التكنولوجيا، وإن خطر الرقابة 70% أي أن نظام الرقابة ضعيف وهناك توقع وجود تواطؤ من الإدارة، فان مخاطر الاكتشاف تصبح 7% تقريبا، وبالتالي تصبح نسبة التأكد التي ينبغي الحصول عليها من الاختبارات التفصيلية تقريبا 93%، وهذا يعني الحاجة إلى اختبارات تفصيلية أكبر وحجم عينة أكبر.

ثالثا: إذا فرض أن خطر التدقيق المقبول 2% وخطر الرقابة 70% والأخطار المتأصلة 100% ، فإن خطر الاكتشاف يصبح 3% تقريبا، وتكون نسبة التأكد المطلوبة 97% وبالتالي فإن حجم العينة أكبر.

إن الأمثلة الثلاثة السابقة تبين أنه كلما زادت ثقة المدقق بأنظمة الرقابة الداخلية وكلما تمكن من الحصول على معلومات من مصادر أخرى مثل الصناعة وبيئة المنشأة ومن خلال إجراءات المراجعة التحليلية فإن الحاجة للاختبارات التفصيلية تقل و العكس كذلك.

5.3.3 العلاقة بين المادية ومخاطر التدقيق:

إن تحديد المدقق لمستوى المادية من الأمور المهمة التي تساعده في تحديد الأمور التي يجب التركيز عليها خلال عملية التدقيق سواءً كان ذلك في الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات أو في الاجراءات التحليلية وهذا بالتالي يساعد المدقق في تخفيض مخاطر التدقيق. فإذا قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل مرتفع فإن هذا يعني أن مخاطر التدقيق ستكون منخفضة لذلك فان حجم الأدلة التي يحتاج اليها المدقق ينخفض، وإذا ما قام المدقق بتحديد مستوى المادية بشكل منخفض فإن مخاطر التدقيق تزداد وبالتالي فان المدقق يحتاج الى حجم أكبر من الأدلة لتخفيض هذه المخاطر.

المدقق يهتم بالمادية على مستوى البيانات المالية ككل وعلى مستوى أصناف العمليات وأرصدة الحسابات والافصاح، وذلك للأسباب التالية:

1. تحديد المادية يخدم المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن أجل تقييم تأثير التحريفات. وكذلك تحديد البنود التي ينبغي فحصها ومدى استخدام المعاينة والاجراءات التحليلية الجوهرية.
2. يوجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق والمادية. على سبيل المثال إذا قرر المدقق بعد عملية التخطيط أن مستوى المادية أقل مما حدده في عملية التخطيط فإن مخاطر التدقيق تزداد وبالتالي فإن المدقق يعوض عن ذلك عن طريق:

1. تقليل مخاطر التحريفات المادية الذي تم تقييمه إذا كان ذلك ممكناً وذلك عن طريق اختبارات رقابة إضافية.
2. تقليل مخاطر الاكتشاف عن طريق تعديل طبيعة ووقت ومدى الاختبارات الجوهرية المخططة.

4.3 رابعا: دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر الرقابة.

دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية من أجل الحصول على قدر مناسب من الفهم الأولي الذي يساعد المدقق في رسم خطة التدقيق بشكل مناسب. فعلى المدقق أن يقوم ببعض الإجراءات للحصول على فهم للعميل ولأنظمة الرقابة الداخلية طبقا لمعايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير العمل الميداني، حيث أن هذه المعايير تتطلب أن يقوم المدقق بالحصول على فهم كافي للرقابة الداخلية للعميل من أجل التخطيط المناسب لعملية التدقيق. يجب على المدقق أن يقوم بدراسة وفهم نشاط المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية، وذلك من أجل تحديد وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطا، ومن أجل تصميم طبيعة وحجم وتوقيت اختبارات التدقيق.

5.3 خامسا: تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

في نهاية عملية التخطيط يقوم المدقق بتصميم خطة التدقيق العامة حيث يوضح المدقق استراتيجية التدقيق المناسبة بناء على خطوات عملية التدقيق التي تم ذكرها أعلاه ونتائج تقديره لمختلف أنواع المخاطر. أما البرنامج فيشمل توضيح الإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف التدقيق، حيث يأخذ المدقق بعين الاعتبار طبيعة الإجراءات التي سيقوم بها ومدى القيام بها والتوقيت المناسب للقيام بكل إجراء. وهذا البرنامج ينسجم مع استراتيجية التدقيق التي يتبناها المدقق والتي تحتوي على اختبارات متوازنة تتعلق بالرقابة الداخلية وبالاختبارات الأساسية للعمليات والتفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية.

4. تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

بعد أن قام المدقق في الخطوات السابقة بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية لغايات التخطيط فانه يبدأ في هذه المرحلة بتنفيذ ما تم تحديده في برنامج التدقيق من اختبارات تهدف إلى التحقق من مدى مناسبة تصميم الرقابة الداخلية وفاعلية تشغيل النظام ، حيث يقوم بالاستفسارات من موظفي العميل وفحص الوثائق والتقارير وملاحظة بعض الأنشطة وإعادة التشغيل لبعض أنشطة العميل. أما بالنسبة للاختبارات الأساسية للعمليات فهي تهدف

إلى التحقق من مدى وجود تحريفات في القيم النقدية لهذه العمليات، وبشكل أدق فإن هذه الاختبارات تهدف إلى التحقق من الأهداف الخمسة الخاصة بالعمليات والتي تشمل التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والحد الفاصل والتصنيف. ويمكن للمدقق أن يقوم بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات على انفراد أو يقوم بهما معا في نفس الوقت.

5. تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة والعرض والإفصاح:

الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بقائمة الدخل والميزانية، علماً بان التركيز الرئيس يكون على حسابات الميزانية، ويقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من أجل التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع. ويقوم المدقق كذلك بالاجراءات التحليلية (المراجعة التحليلية)، وهي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشاة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشاة ونشاطاتها. وتعرف أيضا بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من اجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات. وتشمل المراجعة التحليلية كذلك نظرة المدقق الفاحصة التي ترنو إلى معرفة فيما إذا كانت الأرقام الظاهرة في البيانات المالية ذات دلالة وهل هي منطقية في ضوء ما اكتشفه المدقق وما يعرفه عن المنشاة. وفي هذه المرحلة يقوم المدقق باختبارات خاصة بالعرض والإفصاح، للتحقق من الحدوث والإكتمال ومن التصنيف والقابلية للفهم والدقة والتقويم.

6. استكمال عملية التدقيق وإصدار التقرير النهائي للمدقق

وهذه الخطوة تشمل القيام بالأمور التالية:

1- القيام بالاختبارات الخاصة بالالتزامات المحتملة (الطارئة)

الالتزامات المحتملة Contingent Liabilities هي التزامات التي يتوقع أن تصبح ديون فعلية على المنشأة مستقبلا، ويمكن أن تنشأ هذه الالتزامات إذا توافرت الأمور التالية (Arens and Loebbeck, 2001):

1. احتمال أن يكون هناك مدفوعات مستقبلية لطرف معين نتيجة حدث فعلي لم تتبين نتائجه بعد، أو نتيجة تلف مستقبلي في أصل معين تم بيعة لطرف آخر.
2. وجود عدم تأكد حول قيمة المدفوعات أو قيمة التلف.
3. النتيجة النهائية لتحديد القيمة الفعلية للالتزام تتحدد بناء على حدث أو أحداث مستقبلية.

وسيتم مناقشة هذا الموضوع في الفصل الخاص بأدلة التدقيق لاحقا.

2- تدقيق الأحداث اللاحقة: تعرف الأحداث اللاحقة -بشكل رئيس- بأنها الأحداث التي تقع بعد نهاية السنة المالية للمنشاة وحتى تاريخ التقرير، وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثاً توفر مزيداً من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية، أو أنها أحداثاً تشير إلى ظروف طرأت بعد تاريخ الميزانية وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، وبالتالي فهي إما أنها تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها. وقد يكون هناك حقائق مكتشفة بعد تاريخ التقرير ولكنها تدل على وجود تحريفات مادية وقعت قبل تاريخ التقرير، وسيتم توضيح هذا الأمر في فصل أدلة التدقيق.

3- تجميع الأدلة بشكلها النهائي وتقييمها:

بالإضافة إلى الأدلة التي تم تجميعها خلال مراحل التدقيق السابقة فان المدقق في المرحلة النهائية يقوم بتجميع أدلة إضافية تتعلق بالقوائم المالية ككل، وهذه الأدلة تشمل القيام بالإجراءات التحليلية النهائية وتقويم الاستمرارية والحصول على رسالة التمثيل والتحقق من انسجام المعلومات التي يحتويها التقرير السنوي مع القوائم المالية ومن ثم القيام بما يلي.

1- إعداد التقرير بشكله النهائي وإصداره.

2- الاتصال مع لجنة التدقيق ومع الإدارة لإبلاغهم عن الأمور التي يراها المدقق ضرورية، حيث يتم هذا الاتصال في أقرب وقت ممكن.

7. تنظيم مكتب التدقيق وتوثيق عملية التدقيق

1.7 تنظيم مكتب التدقيق

كغيرها من المنشآت والمؤسسات فان منشأة التدقيق يجب أن تدار بشكل سليم وأن يكون لها هيكل تنظيمي يوضح توزيع المسؤوليات والصلاحيات، ويختلف الهيكل التنظيمي من منشأة تدقيق إلى أخرى حسب حجم المكتب ونوع الملكية وطبيعة العمل الذي يقوم به. ويمكن أن يتم تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني وإداري، أو يقسم بشكل آخر بحيث يكون هناك مجلس للشركاء يتم من بينهم تحديد الشركاء المسؤولين تجاه العملاء، ويقوم الشركاء باتخاذ القرارات الهامة مثل التخطيط لمكتب التدقيق وقبول العملاء والاستمرار مع العملاء القدامى والموافقة على التقارير، وهم الذين يتحملون المسؤولية أمام الآخرين إذا ما حصل هناك إهمال أو تقصير. وقد يكون هناك شريك مدير يتولى إدارة مكتب التدقيق بشكل عام، أو يكون هناك عدة شركاء مديرين يتولون الإشراف على مختلف الأعمال الفنية والإدارية. ويتولى هؤلاء المديرون التخطيط للعمل الميداني الخاص بتدقيق حسابات العملاء والإشراف على من يخضعون لمسؤوليتهم وهم الذين يقومون بإعداد التقارير بشكلها النهائي لتقديمها للشركاء المسؤولين عن إقرارها. وعادة يتبع لهؤلاء المديرين مجموعة من المدققين القدامى والجدد والمساعدين والمتدربين الذي يتولون مهام متعددة. فالمدققون المساعدون يقومون بتنفيذ معظم أعمال التدقيق التفصيلية، والمدققون القدامى يتولون المسؤولية عن العمل الميداني، والتنسيق بين المدققين المساعدين ومراجعة أعمالهم.

2.7 توثيق عملية التدقيق (معيار رقم 230):

كما أن تخطيط عملية التدقيق هو بداية عملية تجميع الأدلة، فان توثيق عملية التخطيط وتجميع الأدلة من أسس نجاح عملية التدقيق، حيث يقوم المدقق بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التدقيق في أوراق العمل.

والتوثيق يعني تسجيل كل ما يتعلق بالتدقيق من إجراءات وأدلة ونتائج، ويتم التوثيق بأي شكل يمكن أن يحقق ذلك (ورقي أو الكتروني أو أي وسيلة أخرى). ويمكن أن يطلق على التوثيق "أوراق العمل" .إذن أوراق العمل هي السجلات والملفات التي يحتفظ بها المدقق ويوثق فيها جميع المعلومات التي حصل عليها منذ بداية الاتصال بالعميل وخلال عملية التدقيق، مثل إجراءات التدقيق والاختبارات التي قام بها وتشمل المعلومات التي يحصل عليها من المنشأة مباشرة أو من خارج المنشأة أو التي يقوم بإعدادها شخصيا. وعادةً يستثني المدقق من التوثيق أية أوراق وأية مقترحات أو أفكار أولية أو نسخ أولية من القوائم المالية والكشوفات.

أهداف الاحتفاظ بأوراق العمل:

إن قيام المدقق بتوثيق عملية التدقيق بالشكل الملائم يمكنه من تحقيق أهداف كثيرة من أهمها:

1- تمكين فريق التدقيق من التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها.

2- تمكين الفريق من الأشراف على أعمال التدقيق المختلفة التي يقوم بها العاملون في مكتب التدقيق وتحمل مسؤولياتهم في عملية الاشراف والمراجعة لأعمال التدقيق.

3- تعتبر أوراق العمل دليل على العمل المنجز وإثبات لما قام به المدقق وبالتالي يمكن الرجوع إليها للحكم على جودة عملية التدقيق ومعرفة فيما إذا قام المدقق ببذل العناية المهنية المعقولة أم لا.

4- تعتبر الأساس لتكوين رأي المدقق النهائي، حيث يقوم المدقق بمراجعة النتائج التي توصل إليها وربطها مع بعضها ليتمكن من الخروج بالنتيجة السليمة.

5- تعتبر سجل لأعمال التدقيق التي يمكن الاستفادة منها مستقبلاً.

6- تمكين المدققين من القيام بعمليات مراجعة الجودة ومراجعة النظير.

ملكية وسرية أوراق العمل:

تعتبر أوراق العمل ملك للمدقق حيث يقوم بالاحتفاظ بها بالطرق المناسبة وللمدة المناسبة، ويجب عليه أن يحافظ على سريتها، ولا يتم إعادتها للعميل، إلا أنه ينبغي على المدقق أن يعيد للعميل ما حصل عليه من سجلات وملفات خاصة بالعميل والتي تعتبر أصلا ملكا للعميل. وكذلك ينبغي للمدقق أن يزود العميل بنسخ من الوثائق التي حصل عليها من العميل إذا طلب العميل ذلك. وعلى المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي حصل عليها وأن لا يقوم باطلاع الآخرين عليها إلا في الحالات التي يسمح بها القانون والتي تشمل:

1- الموافقة الخاصة من العميل لتقديم هذه المعلومات لجهة معينة، مثل تقديم بعض المعلومات للمدقق الجديد.
2- للدفاع عن النفس في المحكمة.
3- للشهادة بناء على طلب من القضاء.
4- في حالة الطلب من قبل لجان الرقابة على الجودة.

شكل ومحتوى التوثيق:

على المدقق أن يقوم بتوثيق عملية التدقيق بشكل يجعله من السهل على المدقق الخبير(الممارس) الذي ليس لديه علاقة سابقة بعملية التدقيق أن يفهم ما يلي:

1- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم القيام بها من أجل الالتزام بالمعايير والقوانيين.
2- النتائج التي تم الحصول عليها من إجراءات وأدلة التدقيق.
3- القضايا الهامة التي ظهرت خلال عملية التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها.

العوامل التي تؤثر في شكل ومحتوى أوراق العمل (التوثيق):

1- طبيعة إجراءات التدقيق التي يتم إنجازها.
2- مخاطر التحريفات المادية التي تم تحديدها.

3- مدى الحكم المهني المستخدم في أعمال التدقيق وتقييم نتائجها.
4- أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
5- طبيعة ومدى الاستثناءات التي تم تحديدها.
6- مدى الحاجة لتوثيق نتيجة معينة أو الأسس التي تم الاعتماد عليها للخروج بهذه النتيجة والتي لا يمكن تحديدها بشكل جاهز من خلال توثيق العمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها.
7- منهجية التدقيق المستخدمة.

أنواع أوراق العمل:

1. **الملف الدائم:** هذا الملف يحتوي على جميع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية والمعلومات التي تتعلق بالسنوات السابقة، ومن أمثلة هذه المعلومات:

- عقد التأسيس والنظام الأساسي للشركة والمعلومات التي تتعلق بتأسيس الشركة واسمها وعنوانها وطبيعة نشاطها.
- معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والسياسات والإجراءات التي يشملها النظام.
- النظام المالي للشركة.
- دليل الحسابات ودليل الإجراءات والهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة وللمنشأة ككل.
- المعلومات الخاصة بالأسهم والسندات والتعاقدات.
- ملخص بالمبادئ المحاسبية المستخدمة.
- القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- موازين المراجعة والكشوف الخاصة بالسنوات السابقة.
- رسائل الارتباط ورسائل التمثيل والتقارير المستلمة والمرسلة في السنوات السابقة.
- خطط وبرامج التدقيق للسنوات السابقة.
- تقارير المدقق للسنوات السابقة.

2. **الملف الجاري:** ويحتوي على المعلومات الخاصة بالسنة الحالية، ومن أمثلة هذه المعلومات:

- رسالة الارتباط للسنة الحالية.
- خطة وبرنامج التدقيق الخاصين بالسنة الحالية.
- القوائم المالية الخاصة بالسنة الحالية سواء كانت مرحلية أو نهائية.
- موازين المراجعة والكشوفات الخاصة بالسنة الحالية.
- المعلومات الخاصة بجميع الاختبارات التي قام بها المدقق بما في ذلك الاستفسارات والمراسلات والمصادقات ومذكرات التسوية والجداول الداعمة.
- الكشوفات الخاصة بالأصول واهتلاكها والالتزامات.

- أشار معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن على المدقق أن يقوم بالتجميع النهائي لملف التدقيق، خلال فترة مناسبة، وعادةً تعتبر الفترة المناسبة وفقاً للمعيار فترة **لا تتجاوز ستين يوماً من تاريخ التقرير**. وعملية التجميع هي عملية إدارية لا تتطلب إجراءات تدقيق جديدة أو الخروج بنتائج جديدة وخلال هذه العملية يمكن أن يقوم المدقق بالتخلص مما لا يراه مناسباً من الأوراق، ولكن بعد الانتهاء من عملية التجميع لا يجوز أن يقوم المدقق بحذف أي من محتويات الملف إلا بعد إنتها فترة الاحتفاظ الضرورية بالملف. وفترة الاحتفاظ بالملف عادةً تحددها الشركة وفقاً لمتطلبات القوانين، وعادةً يجب أن لا تقل عن خمس سنوات إعتباراً من تاريخ تقرير المدقق أو تاريخ تقرير المدقق عن المجموعة إذا كان لاحقاً لهذا التاريخ.

- إذا ظهرت بعض الظروف الاستثنائية بعد تاريخ التقرير والتي تتطلب القيام بإجراءات تدقيق جديدة أو تعديل نتيجة التدقيق (مثل اكتشاف بعض الحقائق) فإن المدقق يقوم بتوثيق ما يلي:
  - الظروف المستجدة.
  - الإجراءات الجديدة التي تم القيام بها والأدلة التي تم جمعها والنتائج التي تم التوصل إليها.
  - متى تم القيام بهذه التعديلات ومن قام بها، ومن قام بمراجعتها إذا تم ذلك.

ملخص الفصل

يقوم المدقق بعملية التدقيق بشكل منتظم وبخطوات واضحة ومدروسة، حيث أن المدقق يسترشد بما وضعته المهنة من معايير وإرشادات تشكل الإطار الذي يعمل ضمنه ويستقي منه خلال ممارسته لعملية التدقيق. وبالتالي فان المدقق يقوم في بداية عملية التدقيق ببعض الإجراءات التي تكاد تكون متشابهة في معظم المهام التدقيقية، حيث أنه يقوم بخطوة تمهيدية لجمع المعلومات التي تمكنه من اتخاذ قرار بقبول العميل الجديد والاستمرار مع العملاء القدامى. وبعد ذلك يبدأ المدقق بعملية التخطيط للتدقيق، حيث أن هذه العملية تشمل القيام بالأمور التالية بالحصول على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها المشروع والحصول على معلومات عن العمليات القانونية للعميل، وتنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية وتحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق ودراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للعميل وتقييم مخاطر الرقابة ثم تصميم خطة التدقيق العامة وبرنامج التدقيق التفصيلي.

ثم يبدأ المدقق بتنفيذ خطة التدقيق لاستكمال بقية خطوات عملية التدقيق، حيث يقوم بالخطوة الثالثة والتي تتعلق بتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات ثم الخطوة الرابعة والتي تتعلق بتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة، **ثم** الخطوة الخامسة والتي تتعلق باستكمال عملية التدقيق وإصدار التقرير النهائي للمدقق.

وحتى يتمكن مكتب التدقيق من القيام بعملية التدقيق بشكل سليم لا بد أن يكون هناك هيكل تنظيمي لمكتب التدقيق يبين التوزيع السليم للسلطات والمسؤوليات، ولا بد أن يكون هناك توثيق لكافة أعمال التدقيق في أوراق عمل التدقيق والتي عادة ما تحتوي الملف الدائم والملف الجاري، حيث أن عملية التوثيق تخدم المدقق في عملية التخطيط والإشراف والمتابعة وتكون دليلا على أعماله المنجزة وتساعده في تكوين النتيجة النهائية عن عملية التدقيق.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بالتخطيط لعملية التدقيق.
2- ما هي خطوات عملية التدقيق.
3- بين الأمور التي يقوم بها المدقق عند التمهيد لعملية التدقيق في حالة عميل جديد.
4- بين الأمور التي يقوم بها المدقق عند التمهيد لعملية التدقيق في حالة العميل السابق.
5- ما الهدف من تحقق المدقق من غاية العميل من التدقيق.
6- ما هو المقصود برسالة الارتباط.
7- ما هي خطوات عملية التخطيط.
8- ما هي فوائد التخطيط لعملية التدقيق.
9- ما هي مصادر المعلومات التي يمكن أن يحصل المدقق من خلالها على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها.
10- ما هي الفوائد المتوخاة من حصول المدقق على درجه معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها.
11- ما هو المقصود بالإجراءات التحليلية.
12- عرف المادية، وبين جوانبها الكمية والنوعية.
13- تشتمل عملية تطبيق المادية من ناحية تحديد المستوى أو الحكم على النتائج خمس خطوات، وضح هذه الخطوات الخمسة.
14- بين مدى تأثير المادية على تقرير مدقق الحسابات.
15- ما هو المقصود بمخاطر التدقيق.
16- ما هو المقصود بالمنهجية المبنية على النظم.
17- ما هي الأسس التي تبنى عليها منهجية النظم.
18- ما هو المقصود بالمنهجية المبنية على تقدير المخاطر.
19- ما أقسام مخاطر التدقيق.
20- ما هو المقصود بمخاطر التدقيق المقبولة، وهل يوجد أسس معينة تستخدم في تقديرها.
21- هل يمكن اعتبار مخاطر التدقيق المقبولة تساوي الصفر، ولماذا؟

22- ما هي المخاطر المتأصلة، وما هي العوامل التي تؤثر في تحديدها.
23- ما هي مخاطر الرقابة وما هي العوامل التي تؤثر في تحديدها وما هي أهمية تحديدها.
24- ما هو المقصود بمخاطر الاكتشاف، وكيف يمكن تحديدها وما هي أهمية تحديدها.
25- عرف مخاطر الاختبارات التفصيلية.
26- ما هو المقصود بمخاطر الإجراءات التحليلية.
27- ما هو المقصود بمخاطر العينات وما الفرق بينها وبين مخاطر غير المعاينة.
28- أكتب النموذج الرئيس لأخطار التدقيق وبين العلاقات بين مكوناته المختلفة وعلاقتها بأدلة التدقيق.
29- ما هي المخاطر التي لا ترتبط بإجراءات التدقيق وما هي المخاطر المرتبطة بإجراءات التدقيق.
30- ما هو المقصود باختبارات الرقابة، وما هي فوائد القيام بها.
31- ما هو المقصود بالاختبارات التفصيلية للعمليات.
32- ما هو المقصود بالاختبارات التفصيلية للأرصدة.
33- ما هي الأمور التي يقوم بها المدقق في مرحلة استكمال عملية المراجعة.
34- ما هو المقصود بالالتزامات المحتملة.
35- ما هو موقف المدقق من الالتزامات المحتملة.
36- ما هو المقصود بالأحداث اللاحقة.
37- بين مدى مسؤولية المدقق عن تدقيق الأحداث اللاحقة.
38- ما هي العوامل التي تؤثر في تنظيم مكتب التدقيق.
39- بين دور كل من الشريك المسؤول والمدير والمدققين القدامى والمدققين الجدد والمتدربين في عملية التدقيق.
40- وضح المقصود بتوثيق عملية التدقيق.
41- ما هو الملف الدائم وما هي محتوياته.
42- ما هو الملف الجاري وما هي محتوياته.
43- ما هي فوائد الاحتفاظ بأوراق العمل.
44- لمن تعود ملكية أوراق العمل وما هو واجب المدقق تجاهها.
45- ما هي الحالات التي يجوز فيها للمدقق اطلاع الآخرين على محتويات أوراق العمل.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- الرسالة التي تنظم علاقة المدقق بالعميل هي:

أ- رسالة الادارة.

ب- رسالة التمثيل.

ج- رسالة الارتباط.

د- تقرير المدقق.

2- أي الأمور التالية من محتويات رسالة الارتباط:

أ- بيان رأي المدقق في البيانات المالية.

ب- بيان نقاط الضعف في الرقابة الداخلية.

ج- بيان العقبات التي تعترضه خلال جمعه للأدلة.

د- بيان مسؤولية الادارة عن البيانات المالية.

3- أي الأمور التالية يجب أن يحول دون قبول المدقق لمهمة التدقيق:

أ- وجود مؤشرات بأن المدقق لن يتمكن من ممارسة عمله باستقلالية.

ب- وجود مؤشرات على عدم استقامة الإدارة.

ج- تعقيد العمليات المالية في الشركة لدرجة لا يتمكن المدقق من فهمها.

د- كل ما ذكر أعلاه.

4- يعتبر التخطيط من الأمور الأساسية في التدقيق لأنه:

أ- مطلوب وفقاً لمعايير التدقيق.

ب- دليل على بذل العناية المهنية المعقولة.

ج- يساعد في زيادة الثقة بعملية التدقيق.

د- كل ما ذكر أعلاه.

5- إذا اكتشف المدقق خللاً في نظام الرقابة الداخلية، فانه يقوم بتبليغ الإدارة عن ذلـــك مـــن خلال:

أ- تقرير المدقق.

ب- رسالة الارتباط.

ج- رسالة الإدارة.

د_ رسالة التمثيل.

6- يعتبر القيام بالإجراءات التحليلية إلزاميا في:

أ- مرحلة التخطيط والمرحلة النهائية.

ب- جميع مراحل التدقيق.

ج_ مرحلة الاختبارات التفصيلية.

د- مرحلة الاختبارات التفصيلية ومرحلة التخطيط.

7- الاجراءات التحليلية تعني:

أ- استخدام العينات في التدقيق.

ب- تحليل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة.

ج- استخدام أدوات التحليل المالي في التدقيق.

د- دراسة وتحليل الوقت والحركة.

8- تعتبر الاجراءات التحليلية بشكل رئيس أحد أنواع:

أ- أدلة التدقيق والاختبارات الجوهرية.

ب- الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

ج- اختبارات الرقابة.

د- الاختبارات الأساسية للعمليات.

9- لا يجوز للمدقق الكشف عن بعض المعلومات السرية في حالة:

أ- الموافقة الخاصة من العميل.

ب- طلب بعض المساهمين لتلك المعلومات.

ج- للشهادة بناء على طلب من القضاء.

د- في حالة الطلب من قبل لجان الرقابة على الجودة.

10 - مخاطر التدقيق تعني:

أ- احتمال اعطاء المدقق تقريراً خاطئاً نتيجة الحكم المهني.

ب- احتمال اعطاء المدقق تقريراً خاطئاً نتيجة عدم بذل العناية المهنية.

ج- احتمال تعرض منشأة العميل للفشل.

د- احتمال تعرض المدقق للمقاضاة.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

تم اختيارك كمدقق حسابت لشركة الهداية والتي تعمل في مجال بيع أجهزة الحاسوب، وهي شركة حديثة التأسيس، وقد تم تغيير مدققي حساباتها في كل من السنوات السابقة بسبب الخلافات مع ادارة المنشأة، وفيما يلي البيانات المالية المقارنة للشركة للسنوات الثلاثة الماضية:

شركة الهداية (المبالغ بالملايين) قائمة الدخل المقارنة عن السنة المنتهية في 12/31			
	2005	**2004**	**2003**
المبيعات	15000	12000	10000
تكلفة المبيعات	9600	7260	6000
مجمل الربح	5400	4740	4000
المصاريف التشغيلية	4000	3540	3000
صافي الدخل قبل الضرائب	1400	1200	1000
ضريبة الدخل 30%	420	360	300
صافي الدخل	980	840	700

شركة الهداية (المبالغ بالملايين) قائمة المركز المالي المقارنة كما في 12/31			
	2005	2004	2003
الأصول المتداولة			
النقدية	80	100	90
مدينون (صافي)	720	500	400
مخزون	1800	900	750
مجموع الأصول المتداولة	2600	1500	1240
الأصول الثابتة (ص)	3400	3000	2760
مجموع الأصول	6000	4500	4000
الالتزامات وحقوق الملكية			
الالتزامات المتداولة	1250	700	500
التزامات طويلة الأجل	750	300	300
مجموع الالتزامات	2000	1000	800
راس المال	1000	1000	1000
الأرباح المدورة	3000	2500	2200
مجموع حقوق الملكية	4000	3500	3200
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	6000	4500	4000

المطلوب:

1. بين الاجراءات التي تقوم بها من اجل اتخاذ قرار بقبول أو رفض مهمة التدقيق لهذه الشركة.
2. بين ألأمور التي يمكن أن تحول دون قبولك لهذه المهمة.
3. بين خطوات عملية التخطيط التي ستقوم بها اذا قررت قبول هذه المهمة.

4- استخدم الإجراءات التحليلية وبين امكانية الاعتماد على هذه النسب والمؤشرات في عملية التخطيط وتنفيذ الاختبارات التفصيلية واستكمال عملية المراجعة، وذلك باحتساب المؤشرات والنسب التالية:

راس المال العامل، نسبة التداول (معدل الصناعة 2,5 : 1)، السيولة السريعة (معدل الصناعة 1 :1)، معدل دوران المدينين (معدل الصناعة بالأيام 13 يوم)، معدل دوران المخزون (معدل الصناعة بالأيام 40 يوم). علما بان رصيد الذمم المدينة في بداية عام 1998 360000 دينار ورصيد المخزون في بداية عام 1998 650000 دينار.

5- احتساب بعض النسب التي تراها ضرورية في تحليل الاتجاه ومن أجل الحكم على قدرة الشركة على الاستمرار.

6- علق على النتائج مبينا نقاط القوة والضعف أو المشاكل التي تعاني منها الشركة.

التمرين الثاني

فيما يلي رسالة الارتباط التي قدمها مكتب التوفيق لتدقيق الحسابات إلى مجلس إدارة شركة الاتحاد المساهمة العامة المحدودة، والمطلوب بيان الأمور غير المعقولة في هذه الرسالة والأمور التي ينبغي اضافتها:

إلى مجلس إدارة شركة الاتحاد المساهمة العامة المحدودة

بناءً على ما تقدمتم به من طلب لتدقيق ميزانية شركتكم كما في 31/ 2005/12 وقائمة الدخل والتدفقات النقدية للشركة عن السنة المنتهية بذلك التاريخ، يسرنا أن نؤكد لكم قبولنا لمهمة التدقيق وفهمنا لهذه المهمة وفقاً لهذه الرسالة.

إن تدقيقنا سيكون من أجل إعطاء تاكيد عن مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات وبالتالي بيان فيما اذا كانت البيانات المالية صحيحة وصادقة. وسنقوم بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الأمريكية، حيث أن هذه المعايير تتطلب منا القيام بالتخطيط المناسب من أجل الحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة بالوجود والحدوث الاكتمال. ونود أن نؤكد بأن عملية التدقيق ستشمل فحص كافة الأدلة المؤيدة للمبالغ والإيضاحات الخاصة بالبيانات المالية، وأن تدقيقنا يشمل تقييم الفروض المحاسبية المتبعة والتوقعات المالية المهمة التي حددتها الإدارة وكذلك تقييم الصورة الكلية لعرض البيانات المالية وبيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة.

وبالرغم من الطبيعة الاختبارية للتدقيق والمحددات المتوارثة في البيانات المالية ومخاطر الرقابة فاننا سنزودكم بتأكيد مطلق بأن جميع الانحرافات المادية قد أكتشفت، وسنقوم

باختبارات محددة من أجل التحقق من قوة نظام الرقابة الداخلية المحاسبية والادارية وبيان جميع المخالفات القانونية ومخالفات نظام الرقابة الداخلية.

ولا بد من التأكيد على أن مسؤولية تحضير البيانات المالية بما فيها الإيضاحات تقع على عاتق إدارة الشركة، وأنها كذلك هي المسؤولية عن وجود سجلات محاسبية مناسبة ونظام رقابة داخلية سليم واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمحافظة على موجودات الشركة.

وكجزء من عملية التدقيق سنطلب من الإدارة تزويدنا بكتاب التمثيل والذي تؤكد فيه الإدارة على مسئوليتها عن التأكيدات الخاصة بالوجود والحدوث والاكتمال، وإننا نأمل التعاون التام من قبل الإدارة والموظفين في كل ما نحتاج إليه ونأمل القيام بتوفير ما نحتاج إليه من سجلات ووثائق ومعلومات أخرى . ونود أن نؤكد أن أتعابنا ستكون مبلغ 10000 دينار سنوياً بالاضافة الى نسبة 1% من صافي الدخل المتحقق.

نرجو التكرم بالاطلاع والتوقيع وإعادة الصورة المرفقة من هذا الكتاب ليؤكد على أن ما فيه يتفق مع فهمكم لترتيبات تدقيق البيانات المالية.

التوقيع

التمرين الثالث

تقوم شركة الأقمار باستيراد أجهزة لتسخين المياه في برك السباحة من احدى الشركات الفرنسية، ولا يوجد مصدر آخر يمكن أن تستورد منه. وقد قامت شركة الأقمار بالتعاقد مع شركات محلية للقيام ببيع وتوزيع الكميات التي تستوردها. ولأن شركة الأقمار شركة جديدة فان ميزانيتها أظهرت إجمالي أصول بقيمة 78000 دينار، من ضمن هذه الأصول 24000 دينار ذمم مدينة تتعلق بحصص الأسهم غير المحصلة. وكذلك فان اكبر الأصول يمثل تكاليف تطوير أنفقت وتم رسملتها بقيمة 42000 دينار. أما الجانب الآخر من الميزانية فيحتوي على حقوق ملكية بقيمة 78000 دينار وتمثل قيمة الأسهم المكتتب بها.

تنوي الشركة إصدار اسهم عادية للجمهور بقيمة مليون دينار، حيث يمثل عدد الأسهم الجديدة 40% من إجمالي عدد الأسهم بعد الإصدار. هناك اثنان من الإداريين الأساسيين في الشركة وهما أسعد وأمجد وقد كانا يعملان في إدارة شركة النجوم. أما أمجد فكان قد قدم للمحاكمة وأدين بسبب إساءة استخدام أموال شركة النجوم، حيث استخدم بعض هذه

الأموال كأرصدة معوضة لشركة البرق التي اقترضت من شركة النجوم والتي كانت تحت سيطرة امجد قبل أن يعمل في الشركة الحالية (شركة الأقمار).

كذلك فان الشركة التي كانا يعملان بها سابقا (شركة النجوم) كانت قد قدمت ضدها دعوى قضائية من قبل بورصة الأوراق المالية بسبب تضخيم صافي الدخل بصورة غير حقيقية وكان أمجد في ذلك الوقت هو مديرها التنفيذي، وتعتبر شركة النجوم هي الأساس لشركة الأقمار، حيث أن شركة الأقمار قامت بديلا لشركة النجوم.

هناك كثير من المؤسسات تدرس جدوى استخدام أجهزة تسخين المياه، ومعظم هذه المؤسسات أكبر وأقوى ماليا من شركة الأقمار. علما بان شركة الأقمار لم تحصل على أي حق اختراع بحيث يعمل على حمايتها من المنافسين.

المطلوب:

1- بين الخطوات التي يتبعها المدقق من اجل اتخاذ قرار بقبول مهمة التدقيق الجديدة.
2- ما هي المخاطر المحتملة التي يمكن أن تؤثر على قبول مهمة تدقيق شركة الأقمار.
3- ما هي المشاكل المحاسبية والتدقيقية التي ترتبط بهذه الحالة.
4- ما هي المعلومات الأخرى التي تشعر بأنك تحتاجها كمدقق لتقرر قبولك أو عدم قبولك لهذه المهمة.
5- هل تعتقد بأن هذه المهمة ينبغي أن تقبل أو ترفض؟ ولماذا؟.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1. اكتب بحثا تبين فيه مدى قيام مكاتب التدقيق في الأردن بالتخطيط لعملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق.
2. ارجع الى موضوع تحليل المحتوى Content Analysis في عملية البحث العلمي واستخدم هذا الأسلوب في تحليل رسائل الارتباط التي تستخدمها مكاتب التدقيق في الأردن.
3. قم بدراسة لتحليل محتوى أوراق العمل لدى مجموعة من مكاتب التدقيق في الأردن.
4. بين مدى قيام مدققي الحسابات في الأردن بتقدير مخاطر التدقيق المختلفة عند التخطيط لعملية التدقيق.

الفصل السابع	نظام الرقابة الداخلية Internal Control System

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارىء من الإلمام بالأمور التالية:

7

- ✓ المقصود بنظام الرقابة الداخلية وأهدافه.
- ✓ مسؤولية الإدارة ومسؤولية المدقق تجاه نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ محددات نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ أقسام الرقابة الداخلية.
- ✓ مقومات نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ إجراءات فهم الرقابة الداخلية.
- ✓ إجراءات توثيق الرقابة الداخلية.

الفصل السابع
نظام الرقابة الداخلية
Internal Control System

1. مقدمة

عرف معيار التدقيق الدولي رقم 315 الرقابة الداخلية بأنها عملية مصممة ومتأثرة بـالادارة وبكل أولئك المعنيين بإدارة المنشأة والتي من خلالها يمكن الحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المتمثلة بتحقيق مصداقية البيانات المالية، وتحقيق كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية وتحقيق الالتزام بالسياسات والقوانين والأنظمة قد تم تحقيقها. وهذا يعني أن الرقابة الداخلية تصمم ويتم تشغيلها من أجل معالجة مخاطر الأعمال التي قد تحول دون تحقيق هذه الأهداف. ويشمل نظام الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق أهدافها المبينة أعلاه والمتمثلة في:

1- الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية: حيث تقع على عاتق الإدارة مسؤولية التأكد من أن البيانات المالية التي تظهرها القوائم المالية تم عرضها بعدالة وبما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية.
2- رفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية. حيث يجب على الإدارة توفير الإجراءات الرقابية التي تساعد في تعزيز الاستخدام الكفؤ والفعال للموارد الاقتصادية.
3- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة.

2. مسؤولية الإدارة والمدقق

1.2 مسؤولية الإدارة: تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن تصميم نظام رقابة داخلية بشكل يمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة والحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المذكورة أعلاه قد تم تحقيقها وأن الإجراءات التي وضعتها الإدارة تساعد في منع واكتشاف الأخطاء

والغش، وأن هذا النظام يعمل بشكل فعال. وقد بين مجلس مراقبة المحاسبة الخاص بالشركات المساهمة العامة في الولايات المتحدة أنه من أجل الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية فإن الرقابة الداخلية يجب أن تعمل بشكل فعال حتى يتم توفير سجلات تعكس العمليات الاقتصادية بشكل دقيق وعادل، وتساعد في حفظ وحماية أصول الشركة وتوفير تأكيد معقول بأن هذه السجلات كافية لتحقيق هذا الهدف. وقد بين معيار التدقيق رقم 2 الصادر عن هذا المجلس أن الرقابة الداخلية على البيانات المالية تتكون من السياسات والاجراءات التي تقوم الشركة بتصميمها وتشغيلها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مصداقية البيانات المالية للشركة وعن عملية إعداد وعرض هذه البيانات بشكل عادل بما يتفق مع المباديء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وتشمل هذه الاجراءات، إجراءات تتعلق بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية وعملية التفويض بالمقبوضات والمدفوعات النقدية وحماية الأصول. وقد بين هذا المجلس أن الرقابة الداخلية الفعالة على البيانات المالية ضرورية وأساسية للشركة من أجل إدارة شؤون المنشأة وقيام الادارة بمسؤولياتها تجاه المستثمرين، وأن النظام القوي يجب أن يزود الادارة بإمكانية قوية لاكتشاف ومنع الغش، حيث أن الغش عادةً ما ينتج عن الضعف في الرقابة الداخلية.

وقد بين قانون Sarbanes- Oxley Act أنّ على الإدارة أن تقوم بتقويم الرقابة الداخلية الخاصة بالبيانات المالية من ناحية فاعلية التصميم وفاعلية التشغيل. فعند تقويم تصميم الرقابة الداخلية على الإدارة أن تتحقق من مدى كفاءة هذا النظام في منع حصول التحريفات المادية في البيانات المالية وإكتشافها إذا حصلت، وبالتالي لابد من إهتمام الإدارة بالرقابات ذات العلاقة بتأكيدات الإدارة الخاصة بجميع الحسابات والافصاحات ذات الاهمية النسبية.

أما فيما يتعلق بتقويم فاعلية التشغيل فعلى الإدارة أن تقوم بالتحقق مما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل كما هو مصمم له، والتحقق من أنّ الذين يقومون بعملية التشغيل لديهم التفويض والتاهيل المناسب، وعلى الإدارة أن تقوم بتوثيق كل ما يتعلق بعملية التصميم والتشغيل والتقويم، وإذا ما تبين للإدارة وجود نقاط ضعف مادية فعليها أن تفصح عنها.

وبهذا الخصوص لا بد أن تستخدم الإدارة المزيد من الأدلة التي تشمل الإستفسارات والملاحظات والفحص المستندي ولا بد أن تغطي هذه الاختبارات فترة مناسبة تمكّن الإدارة من الحكم على فاعلية النظام، وذلك حسب أنواع الرقابات، حيث أن بعضها يحتاج إلى إختبارات يومية أو شهرية أو ربع سنوية.

ويتطلب قانون Sarbanes- Oxley Act أن تقوم إدارة كل شركة مساهمة عامة في الولايات المتحدة بإصدار تقرير داخلي حول الرقابة الداخلية يشمل ما يلي (Arens, et al., 2014):

1. بيان أن الادارة هي المسؤولة عن توفير نظام رقابة داخلية وتشغيل هذا النظام والإحتفاظ به بشكل كاف لتوفير عدالة العرض للبيانات المالية.
2. ان تقوم الإدارة بتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية من حيث الهيكل والاجراءات المتعلقة بالبيانات المالية كما هو في نهاية الفترة المالية للشركة.
3. يجب ان يبين تقرير الإدارة الإطار الذي يحكم الرقابة الداخلية والذي بناءً عليه تم تقويم فاعلية النظام، وعلى سبيل المثال فهذا الإطار في الولايات المتحدة هو الإطار الذي حددته لجنة COSO .

ولا بد من الإشارة هنا إلى أنه مهما بلغت قوة النظام الذي تضعه الإدارة فإنها لن تستطع الحصول على تأكيد مطلق وإنما تحصل على تأكيد معقول وذلك للأسباب التالية (Arens, et al., 2014, Boynton, et al., 2006):

1- وجود المحددات المتوارثة في أي نظام رقابي، ومن أمثلة ذلك اعتماد هذه الأنظمة سواء في عملية التصميم أو التنفيذ على العنصر البشري وعلى الحكم المهني في كثير من الأمور. ومن المعروف أن العنصر البشري يعاني من كثير من نواحي القصور سواء كان ذلك يتعلق بارتكاب الأخطاء أو التعرض للتعب وعدم القدرة على المتابعة أو عدم الكفاءة وبالتالي عدم فهم التعليمات بشكل مناسب. وكذلك فان نقص المعلومات ووجود المحددات على الوقت تعتبر من المحددات المتوارثة.

2- إمكانية التواطؤ بين الموظفين الذين يقومون بالوظائف المتعارضة سواء من اجل التلاعب أو الاختلاس مما يجعل أي نظام رقابي يعاني من صعوبات في منع أو

اكتشاف مثل هذه التصرفات لأنه عادة ما يرافقها نوع من الأسلوب المحكم في التغطية على ما تم.

3- تخطي الإدارة للتعليمات التي قامت بوضعها، والقيام باختراقات لنظام الرقابة الداخلية مما قد يفتح المجال أمام الآخرين لعدم الالتزام بالتعليمات ما دام أن واضع التعليمات لا يلتزم بها.

4- التغيرات التكنولوجية التي تحدث في بيئة العمل والتي قد تجعل أي نظام رقابة داخلية عاجز عن توفير الرقابة المناسبة ما لم يتم تحديثه وتطويره، الأمر الذي قد لا يحصل بشكل متزامن مع التغيرات التكنولوجية التي حدثت.

5- التكلفة مقابل المنفعة: حيث يعتبر هذا المحدد من الأمور التي تعاني منها عملية المحاسبة والتدقيق بشكل عام. وفيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية فان التصميم المناسب للنظام وشمولية النظام قد يصعب تحقيقهما بسبب التكاليف التي قد تزيد عن المنافع في بعض الأحيان، فعلى سبيل المثال فان الفصل المناسب بين الوظائف المتعارضة في كثير من الأحيان قد يكلف المنشاة تكاليف لا يمكن أن تتحملها ولا يمكن تبريرها.

2.2 مسؤولية المدقق:

1.2.2 مقدمة إن مسؤولية المدقق الخارجي تنحصر في القيام بإجراءات خاصة لدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التمهيد للتخطيط وفي مرحلة التخطيط من أجل تحديد درجة قوة أو ضعف النظام وبالتالي تحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تحديد درجة أعتماده على النظام لتحديد حجم الاختبارات الخاصة بالأرصدة والعمليات والعرض والإفصاح. ثم يقوم المدقق بتنفيذ اختبارات الرقابة في مرحلة ما بعد التخطيط، وذلك بناء على استراتيجية التدقيق التي قرر اتباعها، حيث أنه قد يقوم باختبارات مكثفة أو بسيطة للرقابة الداخلية بناء على تقييمه الأولي لقوة النظام. وإذا ما اكتشف المدقق أي ضعف في النظام من خلال الاختبارات التي يقوم بها لهذه الغايات فانه يقوم بإبلاغ الإدارة أو لجنة التدقيق من أجل إجراء التصحيح اللازم. وان اهتمام المدقق الخارجي الأساسي هو بدقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية وليس منصبا بشكل أساسي على فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة. ومع هذا

فانه إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بشكل جيد فان الاحتمال الأغلب هو أن السجلات المحاسبة موثوق بها. وهذا لا يعني انه إذا كانت أنظمة الرقابة لا تعمل بفعالية أن السجلات المحاسبية غير موثوق بها، أو أنها غير دقيقة، ولكن يمكن أن يعني هذا أن على المدقق أن يعطي اهتماما أكبر بمصادر أدلة تدقيق أخرى. وتشمل مسؤوليات المدقق القيام بتقييم الأداء المالي للمنشأة، وذلك ليس من أجل الحكم على هذا الاداء والتقرير عنه، وإنما من أجل التحقق من مدى وجود تحريفات مادية، لأن اهتمام الادارة بالأداء يمكن أن يشجعها على القيام ببعض الأمور التي تؤدي إلى تحسين هذا الأداء ظاهرياً عن طريق تحريف البيانات المالية، ولذلك فإن المدق قد يتمكن من خلال هذا التقييم أن يتعرف على التحريفات التي قد تقوم بها الادارة. وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 265 موقف المدقق مما يكتشفه من خلل في الرقابة الداخلية كما يلي:

2.2.2 معيار 265: توصيل الأمور التي تتعلق بنقاط ضعف في الرقابة الداخلية.

يبين هذا المعيار بعض المتطلبات التي تتعلق بتوصيل المدقق للخلل (العيب أو الضعف) في الرقابة الداخلية إلى القائمين بالتحكم المؤسسي والادارة فيما يتعلق بالتدقيق وذلك خلال عملية تقييم المخاطر التي تتعلق بوجود تحريفات مادية.

الخلل أو الضعف (غير الهام) في الرقابة الداخلية:

- عندما يكون هناك إجراء رقابي معين مصمم ومنفذ ويعمل بصورة غير قادرة على منع أو اكتشاف وتصحيح تحريف في البيانات المالية في الوقت المناسب.
- أو عندما يكون هناك إجراء رقابي ضروري من أجل منع أو اكتشاف وتصحيح تحريف في البيانات المالية لكنه مفقود (غير متوفر).

وهذا النوع من الخلل (غير الهام) يتطلب أن يقوم المدقق بإبلاغ الادارة به في الوقت المناسب وبدون تأخير إذا اقتنع بأهمية عملية التوصيل.

الخلل أو الضعف الهام في الرقابة الداخلية:

هو العيب أو الضعف أو مجموعة العيوب في الرقابة الداخلية التي حسب الحكم المهني للمدقق تعتبر من الأهمية بمكان وتستحق أن يتم إبلاغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي

عنها. وإذا قرر المدقق ذلك فلا بد أن يبلغ الادارة بأنه قام بإبلاغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي عن هذه العيوب المهمة.

يقوم المدقق بعملية الابلاغ بشكل مكتوب (ويمكن التبليغ الأولي بشكل شفهي)، ويشمل التقرير المكتوب ما يلي:

1- وصف للعيوب وتأثيراتها المحتملة على البيانات المالية.
2- معلومات أخرى كافية تمكن هؤلاء المسؤولين من فهم محتوى عملية التوصيل (توصيل هذه الرسالة لهم)، وذلك يشمل:
   - بيان هدف التدقيق.
   - توضيح مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية.
   - بيان أن الأمور التي بلغهم بها تشمل تلك الأمور التي اكتشفها ويعتقد بأنها ذات أهمية تستدعي التقرير عنها.

3.2.2 مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية في الولايات المتحدة:

أما سؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة فقد تغيرت بعض الشيء. فقد صدر قانون Sarbanes- Oxley Act في الثلاثين من شهر تموز لعام 2002 في الولايات المتحدة كنتيجة لما حصل من إنهيارات في بعض المؤسسات والشركات الكبرى مثل Enron and WolrdCom وقد كان لهذا القانون التأثير على مهنة التدقيق في الولايات المتحدة، ولا شك أن هذا التأثير إمتد إلى معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وخاصة في تأثيره فى تقرير مدقق الحسابات. وبناءً على هذا القانون تم تشكيل مجلس مراقبة المحاسبة الخاص بالشركات المساهمة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PACOB) وقد أسهب هذا القانون في شرح مسؤوليات الادارة ودور المدقق في التحقق من مدى قيامها بهذه المسؤوليات التي تتعلق بالبيانات المالية ومدى تأثير ذلك على تقرير المدقق.

وبناءً على هذا القانون فإن مدقق الحسابات في الولايات المتحدة أصبح مطالباً بتقويم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك للمساهمين ضمن تقريرة عن البيانات

المالية حيث أصبح تقرير المدقق يتكون من خمس فقرات تشمل فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة تعريف الرقابة الداخلية وفقرة محددات الرقابة وفقرة الرأي، وسيتم بيان ذلك ضمن الفصل التاسع عند الحديث عن تقارير المدققين.

وفي جميع الأحوال فإن مسؤولية المدقق في هذا السياق تتعلق بالرقابة الداخلية ذات الصلة بالبيانات المالية. فالمدقق يركز على الرقابة الداخلية المحاسبية، أما الرقابة الداخلية الإدارية فانه يهتم فيما يتعلق منها بالأمور المالية فقط. أي أن المدقق الخارجي يهتم بالرقابة الموجهة لتحقيق هدف الحصول على بيانات مالية ذات مصداقية، أما أهداف الحصول على الكفاءة والفاعلية والإلتزام بالقوانين والأنظمة فهو معني فقط بما له تأثير على البيانات المالية. وفيما يلي توضيح للمقصود بكل من الرقابة المحاسبية والإدارية.

3. أنواع الرقابة الداخلية:

يقسم البعض الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام كل منها يهدف إلى تحقيق جزء من الأهداف المذكورة أعلاه في تعريف نظام الرقابة الداخلية (عبدالله، 2002):

1.3 الرقابة الداخلية المحاسبية Accounting Controls:

تهدف الرقابة الداخلية المحاسبية إلى ضمان دقة وصحة البيانات المحاسبية. ومن الإجراءات التي يمكن أن تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة المحاسبية:

- تحديد المسؤوليات والفصل بين الوظائف المتعارضة في القسم المالي بحيث لا يسمح لأي شخص القيام بعملية واحدة من بدايتها حتى نهايتها.
- استخدام طريقة القيد المزدوج.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
- إعداد موازين المراجعة الدورية.
- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.
- اتباع نظام الجرد المستمر للمخزون.
- اعتماد قيود التسويات وتصحيح الأخطاء من قبل أشخاص غير الذين قاموا بإعداد قيود اليومية.

2.3 الرقابة الداخلية الإدارية Administrative Controls:

تهدف الرقابة الداخلية الادارية إلى تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية. ومن الإجراءات التي تضعها الإدارة لتحقيق الرقابة الإدارية:

- الموازنات التخطيطية.
- التكاليف المعيارية.
- الرسوم البيانية والخرائط.
- دراسة الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- البرامج التدريبية للعاملين.

3.3 الضبط الداخلي Internal Check:

ويهدف الضبط الداخلي إلى حماية الأصول، ومن وسائل الضبط الداخلي التي تضعها الإدارة:

- تقسيم العمل.
- المراقبة الذاتية بحيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة من قبل موظف آخر.
- تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.
- استخدام وسائل الرقابة الحدية والمزدوجة.
- التأمين على الممتلكات والموظفين الذين في حوزتهم العهد.

4. مقومات نظام الرقابة الداخلية:

قسمت معايير التدقيق الدولية مقومات أو ركائز الرقابة الداخلية إلى خمسة مقومات أساسية تشمل البيئة الرقابية والاجراءات الرقابية وتقيم المخاطر والمعلومات والتوصيل والمراقبة (الإشراف)، وفيما يلي بيان لهذه المقومات (معيار التدقيق الدولي رقم 315):

أولاً: البيئة الرقابية: Control Environment

البيئة الرقابية تتضمن وظائف الادارة والمسؤولين عن التحكم المؤسسي، بالاضافة إلى إتجاهاتهم ومواقفهم وتصرفاتهم حيال الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها. إن البيئة الرقابية تحدد الاطار العام

للمنشأة ولمكونات الرقابة الأخرى، وعلى المدقق ان يقوم بدراسة وفهم البيئة الرقابية، لأن نتيجة التقييم تنعكس على تصميم وفاعلية تطبيق مقومات الرقابة الداخلية.

وتعتبر البيئة الرقابية كالمظلة التي تضم تحتها بقية أجزاء النظام. وتتكون من الأمور التالية:

1. توصيل وفرض القيم الأخلاقية والاستقامة: إن إلتزام الإدارة والمسؤولين عن التحكم المؤسسي بالإستقامة والأمانة والإخلاص، ووضع الإجراءات التي تشجع العاملين على الإلتزام بذلك هو من أهم الأسس في توفير بيئة رقابية تشكل مظلة لبقية مكونات الرقابة الداخلية.
2. الالتزام بالكفاءة: وذلك بأن تلتزم الإدارة بالعمل على تسليح العاملين لديها بكافة أنواع الخبرات والمهارات الضرورية لأداء العمل على أفضل وجه.
3. مشاركة كل من له علاقة بالتحكم المؤسسي: وهذا يشمل مشاركة الادارة ومجلس الإدارة والعاملين في عملية ممارسة دورهم التنفيذي والرقابي لتحقيق أهداف المنشأة. وفي هذا المجال تعتبر لجنة التدقيق من أهم الأمثلة على عملية المشاركة.

هذه اللجنة تتكون عادة من المديرين غير التنفيذيين في المنشأة والهدف الأساس من تشكيل لجنة التدقيق هو زيادة فاعلية وظيفة التدقيق وزيادة مساءلة مجلس الإدارة. ويمكن أن تقوم اللجنة بكثير من المهام، ومن أمثلة ذلك:

- مساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها المختلفة.
- التنسيق بين المدقق الخارجي والإدارة وفض النزاع بينهما.
- تسهيل مهمة المدقق الخارجي.
- تحديد أتعاب المدقق الخارجي.
- مناقشة المدقق الخارجي في أية اقتراحات أو توصيات يقدمها المدقق.
- تعين المدققين الداخليين وتحديد أجورهم واستلام تقاريرهم.
- زيادة استقلالية المدقق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي.
- تحسين فاعلية التدقيق.

4. فلسفة الادارة ونظام (نموذج) التشغيل، من حيث القدرة على مواجهة المخاطر، وتشجيع العاملين على الإقدام واتخاذ القرارت المناسبة لتحقيق الأهداف، وأن تكون الإدارة أنموذجاً يحتذى من قبل العاملين.

5. الهيكل التنظيمي: حيث تحدد الإدارات والأقسام والاختصاصات ومسؤوليات الأفراد وبشكل عام فإن وجود هيكل تنظيمي سليم يوفر:
- تحديد واضح للاختصاصات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم أو فرع أو شخص.
- تفويض السلطات.
- مرونة كافية في الخطط التنظيمية لتوفير إمكانية استيعاب أي تطوير أو تغير حدث مستقبلا.
- الاستقلال الوظيفي لمختلف الإدارات وخاصة التي تصرح بالعمل والتي تتولى حماية الأصول والتي تقوم بالمحاسبة عليها.
6. تحديد المسؤوليات والصلاحيات.
7. السياسات والاجراءات الخاصة بالموارد البشرية: هذه السياسات تتعلق بتحديد مؤهلات الموظفين وبتعيينهم وتدريبهم وترقيتهم وتحديد رواتبهم وعلاواتهم.

ثانياً: الإجراءات الرقابية: وتشمل مجموعة من الاجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق فاعلية بقية مكونات الرقابة الأخرى، ومن أهمها:

1. **مراجعة أو تقييم الأداء:** هذا النشاط الرقابي يتطلب قيام الإدارة بتقييم أداء العاملين في مختلف المواقع التنظيمية، مما يساعد في التعرف على الإيجابيات والسلبيات وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة من أجل تصحيح أي اختلالات في سبيل تحقيق مختلف أهداف المنشأة.
2. **معالجة البيانات:** أن يكون هناك إجراءات لتتبع العمليات المختلفة ومعالجتها بالطريقة المناسبة، وهذه الإجراءات مكملة لتلك الخاصة بنظم المعلومات والتوصيل.
3. **إجراءات الرقابة المادية:** وهي مجموعة من الإجراءات التي تساعد في توفير الحماية المادية والإلكترونية لأصول المنشأة، مثل استخدام القاصات الحديدية والمستودعات الأمينة الخالية من الرطوبة والحرارة الشديدة والتي لا يسمح بالدخول إليها إلا من قبل الموظفين المختصين بذلك، واستخدام كلمات السر وتأمين الحماية للأصول وغيرها من الإجراءات.

4. **فصل المهام:** ينبغي الفصل بين المهام المتضاربة، بحيث لا يسمح لشخص ما القيام بمهام تمكنه من القيام بعمليات السرقة والتلاعب وإساءة استخدام أصول المنشأة. وعادة يتم الفصل بين المهام الخاصة بالإحتفاظ بأصول المنشأة وحمايتها وتسجيل العمليات الخاصة بها والتفويض أو الترخيص بالعمليات الخاصة بالتصرف بهذه الأصول. وفيما يلي بعض الأمثلة على الفصل بين المهام:

- الفصل بين وظيفة الإحتفاظ بأصل معين ووظيفة التسجيل الخاصة به، فمثلاً يتم الفصل بين وظيفة أمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقدية ووظيفة تسجيل العمليات الخاصة بالنقدية في السجلات المحاسبية.
- الفصل بين بين وظيفة التفويض بعمليات خاصة بأصل معين ووظيفة الإحتفاظ به، فلا يسمح لأمين الصندوق الذي يحتفظ بالنقدية أن يعطي الموافقة على صرف شيك لأحد الموردين، ولا يسمح لمن يعطي الموافقة على صرف قيمة فاتورة المورد أن يقوم بتوقيع الشيك الخاص به.
- الفصل بين مسؤولية تشغيل الأصل وتسجيل العمليات الخاصة به وإعداد التقارير الخاصة به والتي بموجبها يتم تقييم أداء ذلك الأصل أو القسم الذي يقوم بتشغيل ذلك الأصل.
- الفصل بين واجبات قسم أو دائرة تكنولوجيا المعلومات والأقسام المستخدمة لتكنولوجيا المعلومات.

5. **التفويض:** ويعني تحديد المتطلبات الخاصة بتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين، بالاضافة إلى المحددات الخاصة بكل مستوى من مستويات التفويض.

ويهتم المدقق الخارجي بجميع الأنشطة الرقابية التي تساعد في تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية على مستوى التأكيدات المختلفة، من أجل تحديد إجراءات التدقيق التي تمكن المدقق من الاستجابة لهذه المخاطر.

ثالثاً: تقييم المخاطر: وهو نشاط تقييمي تقوم به الادارة، حيث يتم تحديد وتحليل المخاطر ذات الصلة بإعداد البيانات المالية بما يتفق مع المعايير المحاسبية، ومن ثم تقوم الادارة بتحديد طرق الاستجابة لهذه المخاطر بما يساعد في تخفيف آثارها على البيانات المالية.

رابعاً: نظام المعلومات والتوصيل: ويشمل كافة نظم المعلومات، ولكن بشكل خاص النظام المحاسبي الذي يتكون من السياسات والإجراءات والوسائل الموضوعة من قبل الإدارة لجمع وتحليل وتسجيل وتصنيف البيانات المالية وإعداد التقارير وتوصيل النتائج، وبالتالي فان النظام المحاسبي يشمل:

- المستندات المختلفة، مثل مستندات القبض والصرف والفواتير والسجلات.
- الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة ودليل الحسابات.
- دليل الإجراءات والسياسات الخاص بالمؤسسة.
- الموازنات التقديرية.
- التقارير وموازين المراجعة والقوائم المالية.
- الموظفين والأجهزة اللازمة لتحقيق أهداف النظام.

على المدقق أن يقوم بدراسة نظم المعلومات بما في ذلك عمليات المنشأة ذات العلاقة بالبيانات المالية وخاصة في المجالات التالية:

1- أصناف العمليات ذات التأثير الهام على البيانات المالية.
2- إجراءات معالجة العمليات من حيث تحديد وقياس وتسجيل وتوصيل نتائج هذه العمليات.
3- سجلات هذه العمليات سواءً كانت يدوية أم آلية.
4- كيفية تعامل النظم مع الأحداث والظروف الأخرى، عدا العمليات ذات الصلة بالبيانات المالية.
5- عملية إعداد التقارير المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والافصاح.

عند قيام المدقق بدراسة هذه الأمور، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار عملية التوصيل لمختلف الاجراءات وتسلسلها ومتطلباتها من خطوات وسجلات ومستندات ضمن الدورة المحاسبية المتكاملة وكل ما يلزم لها.

خامساً: الإشراف والتوجيه: ويشمل الإجراءات اللازمة لمتابعة تطبيق مختلف الجوانب الرقابية للتحقق من أنها تعمل حسب ما خطط لها. ويمكن أن يقوم بهذه المهمة دائرة التدقيق الداخلي أو دائرة التفتيش.

5. إجراءات فهم الرقابة الداخلية:

الإجراءات التي يقوم بها المدقق من أجل جمع أدلة عن تصميم وعمل نظام الرقابة الداخلية بكافة مكوناته في مرحلة الفهم تسمى إجراءات فهم الرقابة الداخلية حيث أن هذا الفهم يستخدم كأساس لعملية التخطيط للتدقيق، حيث أن المدقق بعد فهمه للنظام يقوم بتقدير مخاطر الرقابة تقديراً أولياً، فإذا قام بتقييم المخاطر بأقل من الحد الأعلى فانه يقوم بتنفيذ اختبارات الرقابة والتي بدورها تمكن المدقق من تعديل مخاطر الرقابة التي تم تحديدها تحديداً أولياً وبالتالي وضع تصور أفضل لمخاطر الرقابة المخططة وتحديد درجة الاعتماد على النظام لغايات تحديد حجم الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وبشكل عام فان فهم المدقق للرقابة الداخلية وتقييم مخاطر النظام يخدم المدقق في المجالات التالية:

1- حتى يتمكن المدقق من التأكد من إمكانية توفر أدلة كافية ومناسبة تمكنه من إنجاز مهمة التدقيق وبالتالي اتخاذ قرار بالموافقة أو عدم الموافقة على عملية التدقيق.

2- تمكين المدقق من تحديد الانحرافات المادية المحتملة.

3- تمكين المدقق من تقدير مخاطر الاكتشاف المخططة، حسب نموذج المخاطر المستخدم.

4- تمكين المدقق من تصميم الاختبارات التفصيلية للأرصدة بشكل كاف ومناسب.

مصادر المعلومات التي تمكن المدقق من القيام بفهم نظام الرقابة الداخلية:

من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن النظام مصمم بشكل كاف ومناسب وأن النظام يعمل بفاعلية يقوم المدقق بالإجراءات التالية:

1- مراجعة أوراق العمل السابقة واستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة.

2- القيام بالاستفسارات من موظفي العميل.

3- دراسة أدلة السياسات والإجراءات الموجودة لدى العميل.

4- الفحص المستندي للمستندات والدفاتر والسجلات والتحقق من الأمور التي تتعلق بعملية التوثيق.

5- القيام بملاحظة عمليات التشغيل للأنشطة المختلفة.

6. وسائل توثيق فهم المدقق للرقابة الداخلية:

بعد فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية وتقييم مخاطر التحريفات المادية، يجب عليه أن يقوم بتوثيق هذا الفهم بوسائل مختلفة من أجل الرجوع إلى ذلك عند الحاجة سواء كان خلال عملية التدقيق أو عند استكمال عملية التدقيق أو بعد انتهائها، لذلك يقوم بتوثيق الأمور التالية:

1- المناقشات مع فريق المهمة عن مخاطر تعرض البيانات المالية لتحريفات مادية ناتجة عن الغش أو الخطأ، والقرارات المهمة التي تم التوصل إليها بهذا الصدد.

2- الأمور الأساسية التي تم الحصول عليها من دراسة وفهم البيئة الرقابية ومكوناتها بالاضافة إلى المقومات الأخرى لنظام الرقابة الداخلية، ومصادر المعلومات بالاضافة إلى تقييم المخاطر.

3- المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها فيما يتعلق بالتحريفات المادية على مستوى التأكيدات وعلى مستوى البيانات المالية.

4- المخاطر التي تم تحديدها والرقابات ذات العلاقة بها. ومن الطرق التي يمكن أن تستخدم في هذا المجال ما يلي:

1.6 الاستبانة Internal Control Questionnaire:

الاستبانة هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة والتي تتعلق بمختلف المجالات والأنشطة الخاصة بالرقابة الداخلية، حيث أن الأسئلة غالبا ما تصاغ بطريقة يمكن الإجابة عليها بنعم أو كلا، حيث أن الإجابة بنعم تعني أن النظام قوي أو أن الصفة الرقابية التي يتم السؤال عنها متوفرة، وأن الإجابة بكلا تعني أنه يوجد ضعف في النظام أو أن الصفة الرقابية غير متوفرة. وعادة ما تحتوي الاستبانة على أعمدة إضافية، فقد يضاف عمود لبيان فيما إذا كانت بعض الإجراءات لا تنطبق على وضع المنشأة أو النشاط، ويضاف عادة عمود آخر

للملاحظات. وتعتبر الاستبانة من الوسائل التي تتميز بسهولة استخدامها والإجابة عليها والرجوع إليها وشموليتها واحتوائها على تفصيلات كثيرة، إلا أنها تعطي معلومات تتعلق بأجزاء النظام بشكل منفرد دون أن تظهر النظام كوحدة واحدة مترابطة. وفيما يلي نموذج من استبانة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالرقابة على دورة المشتريات:

نموذج لإستبانة الرقابة الداخلية

اسم العميل .... تاريخ التدقيق ....

المدقق .... تاريخ إنجاز المهمة .... تم مراجعتها من قبل ....

المشتريات

الهدف	السؤال	نعم	لا	لا ينطبق	ملاحظات
الحدوث و الاكتمال	1- كل عملية شراء مدعمة بطلب شراء. 2- كل عملية شراء مؤيدة بأمر شراء. 3 - أوامر الشراء تتكون من عدة نسخ. 4- كل أمر شراء يقابلة مستند إستلام. 5 - كل مستند إستلام يقابله فاتورة شراء. 6- هناك جهة مفوضة بإصدار طلبات الشراء. 7- أوامر الشراء تصدر عن دائرة المشتريات. 8- أوامر الشراء مرقمة مسبقاً. 9- أوامر الشراء ذات أرقام متسلسلة				

2.6 الوصف التحليلي Analytical Description:

يقوم المدقق بتوثيق فهمه لنظام الرقابة الداخلية عن طريق الوصف المكتوب لواقع النظام مبينا ما فيه من نواحي قوة أو ضعف. ويبين المدقق الوثائق والسجلات المستخدمة في النظام، ويشير إلى مصادر الوثائق ويشير إلى مدى ملاءمة الإجراءات الرقابية لتقدير مخاطر الرقابة، ويعتبر هذا النوع من التوثيق سهل الإعداد إلا أنه يشكل صعوبة في عملية الرجوع إليه بسبب الكم الكبير من الوصف اللازم لتغطية جميع الأنشطة والمجالات.

3.6 خرائط الانسياب أو التدفق Flow Charts:

هي مجموعة من الخرائط التي تتكون من الرموز المتعارف عليها، حيث أن كل رمز يعني شيء محدد، ويتم الربط بين هذه الرموز بطريقة تمثل مخطط واضح ومترابط يرسم النظام بشكل يظهره كوحدة واحدة أمام المدقق، بحيث يستطيع المدقق من خلال نظرة فاحصة لهذا المخطط أن يتبين نقاط الضعف والقوة في النظام. ويمكن أن يقوم المدقق بإعداد هذه الخرائط، وفي بعض الأحيان يمكن أن يستخدم المدقق ما يوجد لدى العميل من خرائط توضيحية. وتعتبر الخرائط أفضل من الوصف التحليلي من حيث توضيحها لخصائص النظام وخاصة فيما يتعلق بالفصل بين المهام ومن حيث سهولة الرجوع إليها وإمكانية إدخال التعديلات عليها. عادةً لا يتم استخدام الخرائط والوصف التحليلي لوصف وتوثيق نفس النظام، ولكن يمكن أن يستخدم كلاهما في بعض الأحيان إذا كان ذلك يساعد في توفير التكاليف ويسهل عملية الرجوع إليهما. وفي كثير من الأحيان يفضل استخدام الاستبانة وخرائط التدفق معاً، وذلك لأن الخرائط تعطي صورة عامة عن النظام والإستبانة تزود بتفاصيل عن النظام.

7. مسؤولية المدقق عن الرقابة الداخلية في المنشآت التي تستعين بمؤسسات خدمية وفقاً لمعيار 402

قد تستعين مؤسسة العميل بمؤسسة خدمية تقدم لها خدمات مثل تسجيل العمليات والاحتفاظ بالسجلات الخاصة بها أو تقديم خدمات الحاسوب أو غير ذلك. وعند قيام المدقق بتنفيذ عملية التدقيق لعميل يستعين بمؤسسة خدمات عليه أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1. طبيعة الخدمات التي تنفذها مؤسسة الخدمات.
2. شروط العقد الذي ينظم العلاقة بين العميل ومؤسسة الخدمات.
3. مدى تفاعل أو تداخل نظام الرقابة الداخلية للعميل مع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الخدمات.
4. الرقابات الداخلية لدى العميل ذات الصلة بالخدمات المقدمة من مؤسسة الخدمات، مثل:
   - الرقابات التي تطبق على الخدمات المقدمة من قبل مؤسسة الخدمات.
   - الرقابات الخاصة بكيفية تحديد وإدارة منشأة العميل للمخاطر التي تتعلق بخدمات مؤسسة الخدمات.
5. قدرات وإمكانيات مؤسسة الخدمات والتي قد تؤثر على استمرارية العميل.
6. المعلومات عن مؤسسة الخدمات والتي تنعكس على أدلة الاجراءات لدى العميل.
7. المعلومات المتاحة عن الرقابات التي تناسب نظام المعلومات الخاص بمؤسسة الخدمات وخاصة ما يتعلق بالرقابات العامة ورقابات التطبيق.

ومن أجل الحصول على فهم للرقابة الداخلية الخاصة بمؤسسة الخدمات ومدى فاعليتها فإن مدقق العميل يمكن أن يأخذ بعين الاعتبار التقارير الخاصة بمؤسسة الخدمات، مثل تقارير المدقق الداخلي والخارجي وتقارير الجهات المنظمة. وإذا استنتج المدقق أن أنشطة مؤسسة الخدمات مهمة لمنشأة العميل ولعملية التدقيق فإنه يقوم بالحصول على فهم لمؤسسة الخدمات وبيئتها ورقابتها الداخلية وذلك من أجل تقييم المخاطر. ويمكن للمدقق أن يطلب من مدقق مؤسسة الخدمات أن يقوم بتقييم هذه المخاطر أو أن يقوم بزيارة هذه المؤسسة بعد أخذ الموافقة من العميل وإبلاغ مؤسسة الخدمات بذلك. وإذا قرر المدقق الاعتماد على تقرير مدقق مؤسسة الخدمات عليه أن يأخذ بعين الاعتبار كفاءة ذلك المدقق.

إجراءات التحقق من فاعلية تشغيل الرقابة الداخلية التي تتأثر بالرقابة لدى مؤسسة الخدمات

1. تنفيذ اختبارات الرقابة على الرقابة الداخلية لدى العميل ذات الصلة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمات.
2. زيارة مؤسسة الخدمات والقيام باختبارات الرقابة لديها.

3. الحصول على تقرير من مدقق مؤسسة الخدمات حول فاعلية تشغيل الرقابة الداخلية لدى هذه المؤسسة والتي تناسب الخدمات المقدمة للعميل. وهذا التقرير قد يكون أحد نوعين:

النوع الأول: تقرير عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية(وهذا يستخدمه مدقق العميل في الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى مؤسسة الخدمات) ويحتوي على:

1. وصف لنظام الرقابة لدى مؤسسة الخدمات، وعادةً ما يتم إعداده من قبل إدارة مؤسسة الخدمات.
2. رأي مدقق مؤسسة الخدمات الذي يبين:
   - أن وصف النظام دقيق.
   - أن النظام مصمم بشكل مناسب لتحقيق أهدافه.
   - أن الرقابات قد تم تطبيقها.

النوع الثاني: تقرير عن تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية وعن فاعلية تشغيلها (وهذا يستخدمه مدقق العميل في الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى مؤسسة الخدمات وفاعلية تشغيله، ويمكن أن يأخذ بعين الاعتبار مدى مناسبة هذه الرقابات للعمليات الخاصة بالعميل وأرصدة الحسابات والافصاح) ويحتوي على:

1. وصف لنظام الرقابة لدى مؤسسة الخدمات، وعادةً ما يتم إعداده من قبل إدارة مؤسسة الخدمات.
2. رأي مدقق مؤسسة الخدمات الذي يبين:
   - أن وصف النظام دقيق.
   - أن النظام مصمم بشكل مناسب لتحقيق أهدافه.
   - أن الرقابات قد تم تطبيقها.
   - أن الرقابات الداخلية تعمل بفاعلية، وذلك بناءً على نتائج اختبارات الرقابة، ويبين المدقق كذلك اختبارات الرقابة ونتائجها.

- إذا قرر مدقق العميل الاعتماد على تقرير مدقق مؤسسة الخدمات فإنه لا يشير لذلك في تقريره.

ملخص الفصل

الرقابة الداخلية تشمل الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الوسائل والطرق التي تضعها الإدارة من أجل حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية، وتشجيع الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة من قبل الإدارة. وتعتبر الإدارة هي المسؤولة عن تصميم نظام رقابة داخلية بشكل يمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة والحصول على تأكيد معقول بأن الأهداف المذكورة أعلاه قد تم تحقيقها وأن الإجراءات التي وضعتها الإدارة تساعد في منع واكتشاف الأخطاء والغش. أما مسؤولية المدقق الخارجي فتنحصر في القيام بإجراءات خاصة لدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في مرحلة التمهيد للتخطيط وفي مرحلة التخطيط من أجل تحديد درجة قوة أو ضعف النظام وبالتالي تحديد مخاطر الرقابة، ومن ثم تحديد درجة اعتماده على النظام لتحديد حجم الاختبارات التفصيلية الخاصة بالأرصدة والعمليات. وتقسم الإجراءات الرقابية بشكل عام إلى ثلاثة أقسام تشمل إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية والإدارية وإجراءات الضبط الداخلي. أما مقومات الرقابة الداخلية التي حددتها معايير التدقيق الدولية فتشمل البيئة الرقابية والنظام المحاسبي والإجراءات الرقابية. أما البيئة الرقابية فتتكون من الهيكل التنظيمي والتدقيق الداخلي ولجنة التدقيق والسياسات والإجراءات التي تتعلق بالموظفين. وهناك عدد من الإجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق للحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية مثل مراجعة أوراق العمل السابقة واستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة والقيام بالاستفسارات والفحص المستندي وملاحظة عمليات التشغيل للأنشطة المختلفة. وبعد ذلك يقوم المدقق بتوثيق فهمه للرقابة الداخلية باستخدام الاستبانة والوصف التحليلي وخرائط الانسياب.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بنظام الرقابة الداخلية.

2- ما أهداف نظام الرقابة الداخلية.

3- ما هي مسؤولية الإدارة تجاه نظام الرقابة الداخلية.

4- ما هي مسؤولية المدقق تجاه نظام الرقابة الداخلية.

5- هل يمكن للإدارة أن تحصل على تأكيد مطلق من أن نظام الرقابة الداخلية يمكنها من منع حصول جميع أنواع الغش والخطأ، ويمكنها من اكتشاف جميع الغش والخطأ الذي يحصل.

6- ما هي أهداف المدقق من اختباراته لنظام الرقابة الداخلية.

7- ما هي أقسام الرقابة الداخلية.

8- ما هو المقصود بالرقابة الداخلية المحاسبية، وما هي الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتحقيق الرقابة الداخلية المحاسبية.

9- ما هو المقصود بالرقابة الداخلية الإدارية، وما هي الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتحقيق الرقابة الداخلية الإدارية.

10- ما هو المقصود بالضبط الداخلي، وما هي الإجراءات التي تقوم بها الإدارة لتحقيق الضبط الداخلي.

11- وضح الفروقات بين الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والتدقيق الداخلي.

12- ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية بناء على معايير التدقيق الدولية.

13- ما هي مقومات نظام الرقابة الداخلية بناء على التعليمات الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

14- عرف البيئة الرقابية وبين أهميتها ومكوناتها.

15- ما هو المقصود بالهيكل التنظيمي وما هي أهميته في توفير البيئة الرقابية المناسبة.

16- وضح دور التدقيق الداخلي في توفير رقابة داخلية فعالة.

17- عرف لجان التدقيق وبين المهام التي يمكن أن تقوم بها هذه اللجان.

18- ما هي الإجراءات الرقابية الخاصة بالموظفين والتي ينبغي توفرها في نظام الرقابة الداخلية.

19- ما هو المقصود بالنظام المحاسبي.

20- وضح الفرق بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، وبين أيهما أكثر شمولا.

21- وضح الفرق بين النظام المحاسبي ونظام المعلومات الإدارية وبين أيهما أكثر شمول.

22- ما هي الإجراءات الرقابية الأخرى التي ينبغي تحقيقها باعتبارها جزء مهم من مقومات نظام الرقابة الداخلية.

23- ما هي الإجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق لتحقيق الفهم المناسب لنظام الرقابة الداخلية.

24- ما هي وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

25- وضح أهمية الاستبانة كوسيلة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وبين ميزاتها وسلبياتها.

26- ما هو المقصود بالوصف التحليلي وما هي إيجابياته وسلبياته.

27- ما هو المقصود بخرائط التدفق أو الانسياب.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي الأمور التالية ليس من المقومات الرئيسة للرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية:

أ- البيئة الرقابية. ب- التدقيق الداخلي.

ج- المعلومات والتوصيل. د- الاجراءات الرقابية.

2- أي الأمور التالية ليس من المقومات الرئيسة للرقابة الداخلية حسب معايير التدقيق الدولية:

أ- البيئة الرقابية. ب- تقييم مخاطر التدقيق.

ج- المعلومات والتوصيل. د-المراقبة والاشراف.

3- أي الأهداف التالية لا يعتبر من الأهداف الأساسية المعقولة للرقابة الداخلية:

أ-حماية الأصول من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام.

ب-الحصول على الدقة والصحة المطلقة البيانات المحاسبية.

ج- رفع الكفاية الإنتاجية وتحقيق الفعالية.

د- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية والقوانين والأنظمة.

4- أي الأمور التالية لا يعتبر من وسائل الرقابة الداخلية المحاسبية:

أ- استخدام طريقة القيد المزدوج. ب- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.

ج- دراسة الوقت والحركة. د- إعداد موازين المراجعة الدورية.

5- أي الأمور التالية لا يعتبر من وسائل الرقابة الداخلية الادارية:

أ- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك. ب- الموازنات التخطيطية.

ج- التكاليف المعيارية. د- الرسوم البيانية والخرائط.

6- أي أنواع الأدلة التالية لا يصلح لاختبارات الرقابة الداخلية:

أ- الفحص المستندي. ب-الملاحظات.

ج- الاستفسارات. د- المصادقات.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

في النظام الجيد للرقابة الداخلية يتم فصل الوظائف التالية:

1- التفويض.

2- تسجيل العمليات.

3- المحافظة على الأصول وحمايتها من السرقة وسوء الاستخدام.

بناءً على ما ذكر أعلاه بين أي المواقف التالية تم تجميعها في وظائف متعارضة:

أ- المشرف بقسم الأجور يقوم بصرف الأجور.

ب- موظف الأستاذ العام يمسك دفتر أستاذ مساعد العملاء.

ج- أمين الخزينة يمسك يومية المتحصلات النقدية.

د- المشرف على حسابات الموردين يكتب ويرسل الشيكات للموردين.

هـ- موظف سجلات المخازن يقوم بجرد المخزون.

و- يقوم أمين الخزينة بإجراء تسوية كشف البنك.

التمرين الثاني

طلبت منك إحدى الشركات توزيع الوظائف التالية على خمسة من الموظفين الجدد بطريقة تحقق أقصى درجة من الرقابة الداخلية وتتمثل هذه الوظائف ما يلي:

1- قبض النقدية من العملاء.

2- إعداد مذكرة تسوية البنك.

3- إثبات المتحصلات النقدية من العملاء بدفتر النقدية.

4- استلام البريد الخاص بالنقدية.

4- تحرير أوامر الشراء.

5- مسك دفتر أستاذ العملاء.

6- إعداد كشوف الرواتب.

7- إثبات المدفوعات النقدية بدفتر النقدية.

8- تحرير الإشعارات الدائنة عن مردودات المبيعات من العملاء.

9- تحرير الشيكات المستحقة للموردين.

10- مسؤولية صندوق المصروفات النثرية.

11- مسك دفتر الأستاذ العام.

12- مسك دفتر أستاذ مساعد الموردين.

13- مسك دفتر أستاذ العملاء.

14- إعداد الشيكات للتوقيع.

15- مسك يومية المدفوعات.

16- منح الخصم المسموح به والمسموحات.

التمرين الثالث

شركة الاستقلال شركة ذات مسؤولية محدودة تقوم بتصنيع أجهزة تلفون وتنتهي سنتها المالية في 31 /2008/12 وأثناء تدقيقك لحساباتها تبين لك الأمور التالية:

1. في 2009/2/25 احترق أحد المصانع الرئيسة للشركة وتم تقدير الخسائر بمبلغ 700.000 دينار وتم تغطية 350.000 دينار فقط منها عن طريق التأمين.
2. تبين أن بعض فواتير المشتريات قد سددت مرتين وأن بعض المشتريات تم تسديد تمنها دون أن تستلمها الشركة.

3. قامت الشركة باستلام كمية كبيرة من أجهزة الهاتف بالرغم من أنه لا يوجد ما يبين أن الشركة قامت بطلب هذه الأجهزة.
4. قام مسؤول قسم الاستلام بسرقة كمية من أجهزة الهاتف بعد إعداد تقرير الاستلام بهذه الأجهزة.
5. يقوم قسم الرواتب باعداد كشف الرواتب الشهري والذي يبين الرواتب الاجمالية والاقتطاعات ومن ثم يقوم هذا القسم باعداد الشيك بصافي الرواتب المستحقة للموظفين ويتم تسليم الشيك الى أمين الصندوق ليقوم بصرفه من البنك وتسليم الموظفين رواتبهم مقابل التوقيع على كشف الرواتب من قبل الموظف أو من ينوب عنه ويحتفظ أمين الصندوق بالرواتب غير المستلمة في الصندوق.
6. الموظف المسؤول عن دفتر أستاذ العملاء يقوم بالموافقة على الديون المعدومة ويقوم بإعداد وإرسال القوائم الشهرية للعملاء.
7. يقوم أمين الصندوق باعداد مذكرة تسوية البنك الشهرية بعد مراجعة كشف حساب البنك ومقارنته مع دفتر النقدية.

المطلوب :

1- بين نواحي القصور فيما يتعلق بالأمور السابقة.
2- ما السلبيات التي قد تنشأ عن نواحي القصور التي قمت ببيانها في النقطة السابقة.
3- ما هي اقتراحاتك من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية وزيادة فاعليته.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم بدراسة ميدانية لبيان مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية بمتطلبات الرقابة بتوفير مقومات النظام حسب المعايير الدولة للتدقيق.
2- قم باجراء دراسة ميدانية لبيان مدى كفاءة وفاعلية لجان التدقيق في البنوك التجارية في الأردن.
3- أكتب بحثاً تبين فيه تطور الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية في الأردن ودور مهنة تدقيق الحسابات في عملية التطوير.

الفصل الثامن

أدلة التدقيق
Audit Evidence

8

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ المقصود بأدلة التدقيق.
- ✓ أهمية أدلة التدقيق.
- ✓ خصائص أدلة التدقيق.
- ✓ أنواع أدلة التدقيق.
- ✓ تدقيق الأحداث اللاحقة.
- ✓ تدقيق التقديرات المحاسبية.

الفصل الثامن

أدلة التدقيق Audit Evidence

1. مقدمة

تتكون عملية التدقيق من ثلاثة مكونات رئيسة تتمثل في الفحص والتحقق وإعداد التقرير. ويعتبر التقرير العنصر الأساس في هذه العملية، حيث أن المدقق يضع فيه عصارة جهده وزبدة عمله، حيث أن التقرير هو موضع اهتمام مستخدمي البيانات المالية. وهذا الأمر يتطلب أن يقوم المدقق ببذل الجهد المهني وممارسة الحكم المهني المبني على المعرفة والخبرة. وفي نفس الوقت يقوم المدقق بعملية محكمة من جمع لأدلة التدقيق المناسبة والكافية وذات المصداقية وتقييمها من أجل الخروج بالنتيجة المناسبة. ولأن نتيجة التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق هي نتاج عملية منتظمة لجمع وتقييم الأدلة، فإن هذا الفصل يركز بشكل رئيس على هذه الأدلة من حيث المفهوم والأنواع والخصائص.

2. مفهوم أدلة التدقيق

بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة (Gray, 1991).

وقد بين المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1991) أن أدلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتواة في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية، وهذا التعريف يشير إلى أن الجزء الأول (البيانات المالية) هي أدلة متوفرة للمدقق ويمكن الدخول إليها مباشرة. وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول. أما النوع الثاني فيشمل الأدلة التي يتم

إنشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الإدارة والعاملين وتقييم الأنظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

وواجب المدقق أن يحصل على هذه الأدلة التي تبين أن البيانات المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حددتها اللجان والهيئات المتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة، وهذه الخصائص حسب آخر إصدارات لجنة معايير الابلاغ المالي الدولية تشتمل على مجموعة من الخصائص الأساسية وأخرى من الخصائص المعززة.

أولاً: الخصائص الأساسية:

1- **أن تكون البيانات المالية ملائمة أو مناسبة أو ذات صلة Relevant** ، وهذه الصفة تتطلب أن تكون البيانات المالية ذات قيمة توقعية تمكن مستخدمي البيانات المالية من توقع المستقبل Predictive Value. وتتطلب هذه الصفة أيضا تمكين مستخدمي البيانات من الاستفادة منها في التغذية العكسية أي أن لها قيمة تأكيدية Confirmatory value، بحيث يتمكنوا من الحكم على قراراتهم السابقة والتي تم بناؤها على بيانات سابقة لنفس الشركة. ومن هنا يأتي دور المدقق في التأكد بشكل معقول من أن البيانات المالية التي يدققها تحقق هذه الخصائص.

2- **التمثيل الصادق** Faithful Representation: وهذه الخاصية تتطلب أن تتصف البيانات المالية بالتمثيل الصادق للحقائق الاقتصادية التي حدثت في المنشأة ، فتمثل بصدق ما تهدف إلى تمثيله، وتعكس جوهر الحقيقة الاقتصادية. يتحقق ذلك بأن يتم إعداد البيانات المالية بشكل محايد وبدون تحيز لأي فئة من مستخدمي هذه البيانات Neutrality، وأن تكون البيانات كاملة Complete وأن تكون البيانات خالية من التحريفات المادية Free from Material Misstatements . وعلى المدقق أن يقوم بجمع الأدلة المناسبة والكافية والتأكد من توفر هذه الخاصية.

ثانياً: الخصائص المعززة:

1- **القابلية للفهم:** وتعني هذه الخاصية أن تكون البيانات المالية قابلة للفهم من قبل مستخدمي البيانات المالبة الذين لديهم مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وهذا يتطلب أن يتم عرض البيانات بشكل سهل وواضح.

2- **القابلية للمقارنة** : يجب أن تكون البيانات المالية قد أعدت على أساس المبادئ المحاسبية المطبقة بثبات وتجانس وأن تكون قابلة للمقارنة سواء مع الشركات المماثلة أو مع السنوات السابقة.

3- **القابلية للتحقق:** أن يكون هناك إمكانية للوصول لنفس النتائج عن البيانات من قبل جهات تحقق مختلفة، وهذا يتطلب التوثيق الكامل الذي يؤيد كل ما حدث بالمستندات.

4- **التوقيت المناسب:** ان يتم إعداد البيانات في الوقت المناسب

وعندما تقدم الإدارة البيانات المالية فهي تؤكد للمدقق وللأطراف ذات العلاقة بأن البيانات المالية تتصف بهذه الصفات الأساسية. وحتى تتحقق هذه الخصائص فان الإدارة تؤكد بأن البيانات المالية المقدمة من قبلها تتمثل فيها تأكيدات الإدارة Management Assertions، وهذه التأكيدات تتعلق بالوجود أو الحدوث Existence or occurrence والاكتمال Completeness والحقوق (الملكية) والالتزامات Rights and Obligations والتقييم والتوزيع Evaluation and Allocation والعرض والإفصاح Presentation and Disclosure، وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 أنه على المدقق أن يجمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تتعلق بتأكيدات الادارة الخاصة بالعمليات وبالأرصدة وبالعرض والافصاح مقسمة كما يلي:

أ- التأكيدات الخاصة بالعمليات والأحداث الاقتصادية وتشمل:

1- **الحدوث:** العمليات والأحداث التي تم تسجيلها هي عمليات تخص المنشأة، أو أن العمليات المسجلة هي عمليات حدثت فعلاً وليست عمليات وهمية.

2- **الاكتمال:** جميع الأحداث والعمليات التي ينبغي تسجيلها قد سجلت بالكامل، أي لا يوجد تخفيض أو حذف في العمليات.

3- **الدقــة:** القيم والبيانات الأخرى ذات العلاقة بالأحداث والعمليات المسجلة، قـد سـجلت بالشكل المناسب (بالقيم الصحيحة وفقاً للمعايير).

4- **التصنيف:** الأحداث والعمليات تم تسجيلها في الحسابات الصحيحة.

5- **الحد الفاصل:** الأحداث والعمليات تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الـصحيحة (الفتـرة المناسبة).

ب- الـتأكيدات الخاصة بأرصدة الحسابات وتشمل:

1- **الوجود:** الأصول والالتزامات وحقوق الملكية موجودة لدى المنشأة.

2- **الاكتمال:** جميع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية التي يجب تسجيلها قـد سـجلت بالكامل، اي لا يوجد أي تخفيض أو حذف لهذه الأرصدة

3- **التقييم والتوزيع:** الأصول والالتزامات وحقوق الملكية تظهر في البيانات المالية بـالقيم المناسبة، وأية تسويات تتعلق بتقييمها سجلت بالشكل المناسب.

4- **الحقوق والالتزامات:** الأصول الظاهرة في البيانات المالية مملوكة للمنشأة والالتزامات هي حقوق أو ديون على المنشأة.

ج- التأكيدات الخاصة بالعرض والافصاح:

1- الحدوث: أن كافة الأحداث ذات التي تم الافصاح عنها قد حدثت فعلاً وتخص المنشأة

2- الاكتمال: أن كافة الأحداث ذات الـأثير المادي قد تم الافصاح عنها.

3- التصنيف والقابلية للفهم: أن يتم تبويب الأرصدة في البيانات المالية وعرضها بالـشكل الصحيح حسب متطلبات المعايير وبالشكل الذي يمكن مستخدم البيانـات الماليـة مـن فهمها بالشكل المناسب.

4- **الدقة والتقويم:** أن تتم عملية عرض البيانات المالية بشكل دقيق، وبما يتفق مع المعايير المحاسبية، حيث تظهر الحسابات المقابلة وغيرها مرتبطة بالحسابات التابعة لها، علـى سبيل المثال يظهر مخصص الديون المشكوك فيها تابع للذمم المدينة.

إن التأكيدات المبينة أعلاه ذات أهمية بالغة للمدقق لأنه بناء عليها يقوم برسم خطة عمله من أجل جمع الأدلة الكافية والمناسبة التي تتعلق بهذه التأكيدات ومن ثم إعطاء رأيه فيما يتعلـق بعدالة القوائم المالية .

3. خصائص أدلة التدقيق:

1.3 كفاية الأدلة: Sufficiency of Evidence

بين معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن هذا المصطلح يتعلق بكمية الأدلة التي ينبغي على مدقق الحسابات أن يقوم بجمعها حتى يتمكن من التحقق من تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية. ولا بد للمدقق بان يقوم بتقدير مدى كفاية هذه الأدلة التي يجمعها، حيث أن الحكم المهني للمدقق يلعب دوراً كبيراً في تحديدها. وعادة يأخذ المدقق مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على حكمه فيما يتعلق بكفاية الأدلة، ومن هذه العوامل التي حددتها معايير التدقيق الدولية:

1- **توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية:** حيث أنه نتيجة الاختبارات الأولية التي تسبق وترافق عملية التخطيط للتدقيق يتكون لدى المدقق توقعات عن إمكانية أو عدم إمكانية وجود انحرافات في البيانات المالية. وإذا كان المدقق يتوقع وجود انحرافات فان ذلك يؤدي إلى ضرورة جمع أدلة أكبر حتى يتمكن من اكتشاف هذه الانحرافات.

2- **قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية للعميل:** يقوم المدقق باختبارات الرقابة حتى يتمكن من الحكم على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم يقرر مدى اعتماده على هذا النظام في تحديد حجم الاختبارات التفصيلية، حيث أن هناك علاقة عكسية بين قوة ومتانة النظام وحجم الأدلة التي يجمعها المدقق في الاختبارات التفصيلية.

3- **المادية ومستوى المادية: Materiality and Materiality Level** حيث أنه كلما كان البند أو العنصر الذي يقوم المدقق بتدقيقه ذو أهمية نسبية كلما كان هناك حاجة لجمع أدلة أكبر تتعلق به. وكلما كان مستوى المادية المحدد من قبل المدقق والخاص بالتحريفات، عالياً كلما قل حجم الأدلة التي يقوم بجمعها، وهذا الأمر مرتبط بحجم الانحرافات التي يقبل المدقق بوجودها في البيانات المالية بحيث لا تؤثر على تقريره، فإذا كان معدل الانحراف المقبول مرتفعاً، فإن هذا يعني أن مستوى المادية مرتفع وبالتالي فإن المدقق يكون بحاجة إلى أدلة أقل.

4- **طبيعة البند أو النشاط الذي يقوم بتدقيقه والمخاطر المتوارثة المتعلقة به:** حيث أنه كلما زادت المخاطر المتوارثة في البند كلما كان هناك حاجة لجمع لأدلة أكبر.

5- **العوامل الاقتصادية:** عمل المدقق ضمن المحددات الاقتصادية يملـي عليـه أن الـدليل الكافي يجب الحصول عليه ضمن وقت معقول وتكلفة معقولة، وبالتـالي فـإن تكـاليف الحصول على الأدلة والوقت المتاح للمدقق يؤثران في حجم الأدلة التي يقـرر المـدقق جمعها.

6- **حجم وخصائص المجتمع** : بشكل عام ، فأن المجتمع الكبير يحتاج لكميـة أكبـر مـن الأدلة المطلوبة للحصول على أساس معقول للوصول لقرار بخصوصه.

2.3 الموثوقية أو المصداقية: Reliability of Audit Evidence

المصداقية إحدى أهم الخصائص للأدلة التي يقوم المدقق بجمعها حتى يتمكن من الحكم على عدالة القوائم المالية، ومصداقية الأدلة تتحقق في حالة اختيار إجراءات تدقيق يتـوفر فيهـا درجة عالية من الجودة تتعلق ببعض الخصائص التالية أو كلها:

1- **استقلالية مصدر الدليل:** حيث أنه كلما زادت اسـتقلالية مـصدر الـدليل كلمـا زادت مصداقية الدليل وإمكانية الاعتماد عليه، وفي هذا المجال يمكن تصنيف الأدلـة تنازليـا حسب درجة مصداقيتها بناء على مصدر الدليل كما يلي:

- الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة بنفسه مثل الفحص الفعلي والملاحظة.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من مصدر خارجي مباشرة مثل المصادقات.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل لكنها نشأت خارج منـشأة العميـل مثـل فواتير الشراء.
- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من العميل ونشأت داخل منشاة العميل مثـل فـواتير البيع وكافة المستندات والوثائق الخاصة بالعميل.

2- **وقت الحصول على الدليل:** توقيت الدليل يشير إلى وقت تجميع الأدلة أو إلـى الفتـرة التي تشملها عملية التدقيق. وكلما تم الحصول على أدلة التدقيق في الوقـت المناسـب كلما زادت مصداقية الدليل. وهنا لا بد من التمييز بين تدقيق حسابات الميزانية وتدقيق

حسابات قائمة الدخل، أما بالنسبة لحسابات الميزانية فإن الحصول على الأدلة في نهاية السنة وقريباً من تاريخ إعداد الميزانية يزيد من مصداقية الدليل، وذلك لأن المدقق يريد تقييم مدى عدالة الأرصدة في لحظة زمنية معينة. أما بالنسبة لحسابات قائمة الدخل فان المدقق بحاجة لأدلة خلال الفترة المالية ككل وليس فقط عن جزء منها، فإذا قام المدقق باختبار عينة من العمليات المالية عن الفترة المالية ككل تكون المصداقية أكبر مما لو قام باختيار العينة من العمليات الخاصة بالجزء الأول من الفترة المالية.

3- **الموضوعية:** الدليل الذي يكون موضوعياً بطبيعته يمكن اعتباره موثوقا أكثر من الأدلة غير الموضوعية والتي تحتاج إلى الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، الدليل الذي يتم الحصول عليه من مصادر خارجية ومستقلة يتم اعتباره أكثر موضوعية من الأدلة المزودة من العميل. والمصادقات والعد الفعلي وإعادة الاحتساب أكثر موضوعية من عملية تفسير النسب المالية أو الرسالة المستلمة من المحامي عن توقعاته أو تقديراته للالتزامات التي يمكن أن تتحملها الشركة نتيجة القضايا المقامة ضدها ولم تنته بعد.

4- **فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل:** فكلما كان نظام الرقابة الداخلية للعميل قوياً كلما قلت مخاطر الرقابة وبالتالي ازدادت ثقة المدقق بالنظام واعتماده عليه وبالتالي ازدادت ثقته بالأدلة التي يحصل عليها من العميل.

5- **كفاءة الأفراد الذين يزودون المدقق بالمعلومات،** حيث أنه كلما كان الأفراد أصحاب كفاءة فانهم من ناحية يفهمون معنى الاستقلالية وبالتالي قد يكون لديهم الحرص على تزويد المدقق بمعلومات ذات مصداقية، ومن ناحية أخرى كلما زادت كفاءتهم كلما زادت دقة المعلومات التي يزودون المدقق بها وخلوها من الانحرافات.

6- **المعرفة المباشرة لدى المدقق:** فالأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو يقوم بها بنفسه مثل الفحص الفعلي والملاحظات وعمليات الاحتساب التي يقوم بها تعتبر أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم إعدادها بناء على طلبه. فعلى سبيل المثال قيام المدقق باحتساب بعض النسب المالية بنفسه لمقارنتها مع السنة السابقة أفضل من الاعتماد على النسب المالية التي قام محاسب العميل بإعدادها.

3.3 مناسبة الأدلة: Relevance of Audit Evidence

لقد بين المعيار رقم 500 أن هذه الخاصية تتعلق بنوعية أدلة التدقيق، حيث أن الأدلة يجب أن تكون ذات صلة بهدف التدقيق، فإذا كان المدقق يهدف إلى التحقق من الوجود الفعلي للمخزون مثلا فان الدليل المناسب هو الجرد الفعلي أو الملاحظة. وهذه الخاصية من الأهمية بمكان لأن عملية جمع الأدلة غير المناسبة يؤدي إلى الحصول على استنتاجات غير مناسبة، وهذا الأمر يؤدي إلى بذل تكلفة ووقت غير ضروريين، مما يؤثر على كفاءة وفاعلية عملية التدقيق. فعلى سبيل المثال إذا كان المدقق يهدف إلى التحقق من اكتمال إعداد فواتير المبيعات المتعلقة بجميع سندات الشحن التي تم إعدادها، فان المدقق يبدأ من مستندات الشحن حتى يتحقق من أن كل مستند شحن يقابله فاتورة مبيعات. وإذا فرض أن المدقق بدأ من فواتير المبيعات لمقابلتها مع مستندات الشحن فانه يحقق هدف الحدوث وليس الاكتمال.

4. أنواع أدلة التدقيق:

بين معيار التدقيق الدولي أن المدقق يمكن أن يستخدم ثمانية أنواع من الأدلة، وفيما يلي بيان لهذه الأنواع:

1.4 الفحص الفعلي Physical Examination :

ويشمل قيام المدقق بفحص أو عد الأصول الملموسة مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة، وقد يشمل جرد الأوراق المالية وأوراق القبض، ولا بد من التمييز بين المستندات التي تمثل قيمة بحد ذاتها والمستندات التي تعتبر مؤيدة لقيم معينة، حيث أن فحص المستندات ذات القيمة أو التي تمثل قيمة بحد ذاتها مثل الشيكات وشهادات الأسهم وأوراق القبض يعتبر نوع من الفحص الفعلي، بينما فحص فواتير البيع والشيكات الملغاة أو الكمبيالات الملغاة وما شابهها فانه يعتبر تدقيق مستندي. ويعتبر الفحص الفعلي من أقوى أنواع الأدلة على الوجود الفعلي.

2.4 المصادقات Confirmations:

لقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 500 وكذلك المعيار الخاص بالمصادقات رقم 505 أن المصادقات هي إجابات مكتوبة أو شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الآخر أو الاستفسار عن معلومات أخرى. وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة، حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراقه الخاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت إشراف المدقق حيث يطلب العميل من الطرف الآخر إعادة الجواب إلى المدقق مباشرة، وتقسم المصادقات بشكل رئيس إلى قسمين:

أ- **المصادقات الإيجابية Positive Confirmations**، وفي هذا النوع يطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة وإعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة، ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيف أو تكون الأرصدة ذات أهمية نسبية حتى يكون هناك ضمان لاستلام الردود. وهناك نوعان من المصادقات الإيجابية: النوع الأول يسمى المصادقات العمياء حيث يطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة إليه، وغالباً ما يستخدم هذا النوع في مصادقات الذمم الدائنة، أما النوع الثاني فيطلب من الطرف الآخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى ذلك الطرف. وفيما يلي نموذج للمصادقة الايجابية:

المصادقة الايجابية

شركة الشروق المساهمة العامة المحدودة

19 شارع صلاح الدين

حي الفضيلة، صويلح

السادة شركة الغروب المساهمة العامة المحدودة

ص ب. 999

عمان – الأردن 2015/12/31

إلى من يهمه الأمر

تحية طيبة وبعد،،

يرجى التكرم بالمصادقة على مدى صحة رصيد حسابنا لديكم مباشرة إلى مدقق الحسابات: (أسامة وحمزة لتدقيق الحسابات)، علماً بأن هذا الطلب لا يمثل مطالبة بالدفع، ويرجى إعادة الاجابة الى المدقق على العنوان المبين في المغلف المرفق مع هذه الرسالة.

تبين سجلاتنا أن رصيد حسابنا لديكم كما في 2015/12/31 هو 5000 دينار. يرجى الاطلاع وبيان مدى صحة هذا الرصيد لديكم وبيان أي فروقات إن وجدت.

المدير المالي

السادة مدققي الحسابات

إن الرصيد المبين أعلاه صحيح فيما عدا ما هو مبين أدناه

....

....

التوقيع التاريخ

ب- المصادقات السلبية Negative Confirmations: وفي هذا النوع يطلب من الطرف الآخر إعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد المسجل في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأنه يتم الإجابة في حالة كونها سلبية. وعادةً ما يستخدم هذا النوع من المصادقات عندما يكون نظام الرقابة ا لداخلية قوي أو تكون الأرصدة ليست ذات أهمية مادية. وفيما يلي نموذج لمصادقة سلبية:

المصادقة السلبية
شركة الشروق المساهمة العامة المحدودة 19 شارع صلاح الدين حي الفضيلة، صويلح السادة شركة الغروب المساهمة العامة المحدودة ص ب. 999 عمان – الأردن 2015/12/31 إلى من يهمه الأمر تحية طيبة وبعد،، يرجى التكرم بالمصادقة على مدى صحة رصيد حسابنا لديكم مباشرة إلى مدقق الحسابات: (أسامة وحمزة لتدقيق الحسابات) فقط إذا كان الرصيد لا يتفق مع الرصيد في دفاتركم، علماً بأن هذا الطلب لا يمثل مطالبة بالدفع، ويرجى إعادة الإجابة الى المدقق على العنوان المبين في المغلف المرفق مع هذه الرسالة. تبين سجلاتنا أن رصيد حسابنا لديكم كما في 2015/12/31 هو 5000 دينار. المدير المالي السادة مدققي الحسابات إن الرصيد المبين أعلاه غير صحيح وكما هو مبين أدناه .... التوقيع التاريخ

3.4 التوثيق والفحص المستندي Documentation:

يقوم المدقق بتدقيق الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق الأخرى التي قد يكون مصدرها من داخل شركة العميل أو من مصدر خارجي، وقد تم بيان بعض الأمثلة على المستندات حسب مصدرها وبيان درجة حجيتها عند الحديث عن مصداقية الأدلة. ويمكن أن يقوم المدقق بالتدقيق من الأسفل إلى الأعلى أي من مستندات القيد الأصلي إلى القوائم المالية حيث يكون الهدف الأساس في هذا النوع من التدقيق هو التأكد من الاكتمال، أي التحقق من أن جميع العمليات التي حدثت في المنشأة وتخصها قد سجلت بالكامل. وقد يقوم المدقق بالتدقيق من الأعلى إلى الأسفل، حيث يبدأ من القوائم المالية من أجل التحقق من أن الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية هي أرصدة ناتجة عن عمليات حدثت في المنشأة وتخصها وهو ما يسمى الحدوث.

4.4 الملاحظة Observation:

حيث يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواءً كان بالنظر أو الاستماع أو اللمس لتحقيق أهداف تدقيق معينة، فقد يقوم بملاحظة الإجراءات التي يقوم بها الموظفون عند أدائهم للنشاطات أو ملاحظة بعض الأصول. فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق بملاحظة الموظفين الذين يقومون بالجرد لمعرفة فيما إذا كانوا يلتزمون باجراءات الجرد المعروفة والتي تم بيانها في دليل إجراءات خاص بها لدى المنشأة، فيتبين، على سبيل المثال، فيما إذا كان هناك اهتمام بكشف الجرد ويتأكد من توقف دخول البضاعة إلى المستودع وخروجها منه خلال عملية الجرد وغيرها.

5.4 الاستفسارات من العميل Inquiries:

حيث يحصل المدقق على معلومات من العميل وموظفيه، وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة أو شفهية، وقد تتعلق هذه الاستفسارات بنظام الرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي إلى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تتعلق هذه الاستفسارات بالالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأية أمور أخرى.

6.4 إعادة التشغيل Reperformance:

ويتمثل هذا النوع من الأدلة بقيام المدقق بإعادة بعض العمليات التي قام بها المحاسبون مثل عمليات احتساب مخصص الديون المشكوك فيها والاهتلاك، وإعداد مذكرة تسوية البنك من جديد

7،4 إعادة الاحتساب Recomputation

حيث يقوم المدقق بالتحقق من عملية الاحتساب رياضياً، كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب وذلك للتأكد من الدقة الحسابية.

8.4 المراجعة التحليلية Analytical Review:

بين معيار التدقيق الدولي رقم 520 أن المراجعة التحليلية هي عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشاة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشاة ونشاطاتها.

وتعرف أيضا بأنها تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات.

وعادة يصوغ المدققون التعريف السابق على شكل سؤال (Gray and Manson, 1994):

" هل الأرقام ذات دلالة وهل هي منطقية في ضوء ما اكتشفه المدقق وما يعرفه عن المنشاة؟" Do the figures make sense in the light of what I have found out about the organization

وفي الحقيقة إن هدف المراجعة التحليلية في أي مرحلة من مراحل التدقيق التي يبحث فيها المدقق عن أدلة هو توجيه المدقق نحو الأدلة المطلوبة والتي تمكنه من الخروج بالنتائج عن العملية التدقيقية وإصدار رأيه.

إن عملية التدقيق هي عملية بحث عن أدلة، وان عملية التدقيق تتم بناء على أسس تفصيلية وضمن إطار واضح ومفهوم حتى تحقق النجاح. وبشكل عام فان المدقق يسعى إلى الخروج برأي فني فيما إذا كانت:

1- الحسابات محضرة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة بصورة منتظمة مع مراعاة مبدأ الثبات (إلا إذا كان هناك مبرر للتغيير وانه تم الإفصاح عن ذلك) وان المبادئ المطبقة تتناسب مع ظروف المنشاة ونشاطاتها.
2- المعلومات المنشورة في البيانات المالية للشركة والمعلومات المرفقة بها تتطابق مع معلومات المدقق عن الشركة.
3- أن عرض القوائم المالية والإفصاح في الملاحق هو حسب متطلبات القانون والمعايير ويحقق الغاية من العرض، وتظهر القوائم بصورة صادقة وعادلة.
4- أن النتائج التي تم استخلاصها من الاختبارات المختلفة ومن المراجعة الشاملة للحسابات تمكن المدقق من الخروج برأيه الفني المحايد عن هذه البيانات والقوائم.

إن الخروج بالرأي المناسب يتطلب من المدقق أن يقوم بالمقارنة (خلال عملية التدقيق بشكل عام) بين الحسابات بشكل عام أو مفرد الحسابات والمعلومات مع المعلومات المتوفرة سواء عن الشركة نفسها (ماضيها ومستقبلها) أو مع الصناعة. وحتى تكون هذه المراجعة والمقارنة فعالة فلا بد أن يكون المدقق على قدر كاف من المهارة والكفاءة من الناحية العلمية والعملية.

إن تدقيق الحسابات ضمن الإطار العام وبيئة المنشاة تحت التدقيق يعني وضع الأرقام المحاسبية في إطارها حتى تكون أرقاما منطقية وذات مدلول، لذلك فان عملية التدقيق تتم ضمن الفهم الشامل للمنشاة ومع توافر القدر الكافي من المعلومات المالية وغير المالية، لذلك إن أولى خطوات عملية التدقيق هي الفهم الجيد لنشاط العميل وطبيعة عمله. إن هذا يعني أن يبحث المدقق عن المعلومات التي تتعلق بالمنشاة بكاملها. وان المصدر الرئيس لهذه المعلومات هو الحسابات والسجلات سواء الإدارية أو المالية. وحتى تكون هذه المعلومات ذات قيمة للمدقق فلا بد أن يكون قادراً على تفسير هذه المعلومات.

إن توافر المهارة لدى المدقق والقدرة على الربط والمقارنات واستخدام الحكم المهني خلال عملية التدقيق والتركيز على الحسابات والقضايا الهامة أمور ضرورية حتى يتمكن المدقق من تفسير المعلومات المتوافرة لديه بصورة سليمة. لذلك فان المراجعة التحليلية للحسابات ينبغي أن لا تفوض مهمة القيام بها إلى الأشخاص الذين يفتقدون هذه القدرات، لان ذلك سيجعل عملية التدقيق باهضة التكاليف وقليلة الجدوى. إن المهارة في استخدام أساليب المراجعة التحليلية بالإضافة إلى أساليب التدقيق الأخرى هي عملية توجيه الموارد إلى حيث يجب أن توجه، وبالتالي المساعدة في تخفيض التكاليف وتحسين الكفاءة واختصار الوقت.

1.7.4 الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند إجراء المراجعة التحليلية:

1- مراجعة أولية شاملة: في البداية يقوم المدقق بإجراء اختبار عام للبيانات المالية قبل البدء بالإجراءات التحليلية، وذلك من أجل ملاحظة أية أمور واضحة من الفحص الأولي. إن هذا الأجراء يمكن المدقق من استخدام النسب المالية بشكل أفضل ويمكنه من وضعها في الإطار الصحيح.

2- النسب المالية هي مجرد أدوات، وهي ليست اكثر من علاقات صيغت على شكل نسب أو عدد من المرات أو غيرها، وحتى تكون ذات جدوى لا بد من المقارنة مع:
- النسب للسنوات السابقة.
- النسب المتوقعة كما في الموازنات.
- الأجزاء المختلفة للنشاط.
- المنشآت الأخرى والصناعة.

إن هذه الإجراءات تمكن المدقق من تحديد الانحرافات المفضلة وغير المفضلة ومعرفة أسبابها.

3- الحاجة إلى ربط النسب ببعضها: النسب المالية يجب أن لا تؤخذ بشكل منعزل عن بعضها. مثلا نسب السيولة يجب أن تفسر في ضوء أو ضمن إطار نسب النشاط.

4- أخذ القدر الكافي من الحيطة عند تفسير نتائج التحليل: إنه من المهم الانتباه إلى مدى استنباط الأدلة من الإجراءات التحليلية وأن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة

تعزيزية تدعم نتائج التحليل. وقد يكون من الخطأ اعتبار الأرقام صحيحة بمجرد النظر إلى العلاقة بينها، فلا بد من الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

2.7.4 بعض أمثلة الإجراءات التحليلية التي يمكن أن تقود المدقق إلى توسيع إجراءات التدقيق:

1- التحليل الأفقي لقائمة الدخل يمكن أن يشير إلى أن بعض البنود، مثلا مصاريف البيع، هي أعلى بشكل غير عادي منه في الفترة السابقة. وهذا يمكن أن يقود المدقق إلى زيادة التركيز على تدقيق مصاريف البيع.
2- التحليل العمودي لقائمة الدخل يمكن أن يشير إلى أن تكلفة المبيعات إلى المبيعات مرتفعة بالمقارنة إلى السنة (السنوات) السابقة.
3- مقارنة معدل دوران المدينين مع معدل الصناعة يمكن أن يشير إلى إنخفاض في معدل الدوران بشكل غير معقول، وهذا قد يقود المدقق إلى التركيز بشكل أكبر على التغيرات التي أدت إلى هذا الفرق.
4- التدفقات النقدية إلى إجمالي الديون يمكن أن تكون انخفضت بشكل ملفت للنظر، وهذا يشير إلى تراجع في القدرة على الوفاء بالالتزامات المتداولة، وقد يقود المدقق إلى تفحص التغيرات التي أدت إلى هذا الانخفاض.
5- انخفاض نسبة السيولة السريعة يمكن أن يشير إلى تراجع قدرة المنشاة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل من خلال الأصول سريعة السيولة.

مثال توضيحي:

مثلاً إذا تبين للمدقق أن متوسط فترة التحصيل في السنة الحالية 50 يوماً بدلا من 45 يوم في السنة السابقة، إن هذه النتيجة يمكن أن توجه المدقق للاستفسار عن أمور مثل:

1- احتمال وجود خطأ، مثلا عدم دقة أو صحة إجراءات الحد الفاصل بسبب تضخيم المدينين أو تخفيض المبيعات.

2- الخطأ في التسجيل، وترحيل المدفوعات إلى الدائنين إلى الجانب المدين من حساب المدينين. هذا الأجراء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة ويؤدي إلى زيادة حساب المدينين، وبالتالي يؤثر على متوسط فترة التحصيل.
3- التغير في السياسات الموضوعة من قبل الإدارة، مثل اتخاذ قرار بزيادة فترة الائتمان.
4- التغير في الظروف الاقتصادية العامة، مثل سوء الأحوال الاقتصادية والتي تؤدي إلى نقص السيولة لدى المدينين وبالتالي تخفيض قدرتهم على السداد.
5- التغير في الظروف الاقتصادية للمنشأة موضع التدقيق (العميل)، مثلا إذا قامت المنشاة ببيع نسبة عالية من منتجاتها على الحساب، وبالتالي زيادة حساب المدينين بالرغم من عدم تغير القدرة على التحصيل أو نسبة التحصيل.
6- الغش: مثلا سوء استخدام النقدية المحصلة من المدينين وعدم ترحيلها إلى حسابهم وبالتالي ظهور رصيد المدينين اكبر مما هو عليه.

3.7.4 فوائد الإجراءات التحليلية:

بشكل عام تعود الإجراءات التحليلية بفوائد مختلفة على المدقق في كافة مراحل التدقيق، تشمل هذه الفوائد:

1- تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالبيانات المالية، وتكوين فكرة مناسبة عن نشاط العميل من خلال مقارنة النسب المالية له مع المنشآت الأخرى في الصناعة التي يعمل فيها.
2- يمكن أن توجه المدقق إلى بعض المشاكل المالية التي يواجهها العميل.
3- تمكين المدقق من تقويم قدرة العميل على الاستمرار.
4- يمكن أن تنبه المدقق إلى الانحرافات الموجودة في الحسابات.
5- يمكن أن تؤدي إلى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية.
6- تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية للعميل.

4.7.4 مراحل المراجعة التحليلية وأهداف كل مرحلة:

بينت معايير التدقيق الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المدقق أدوات المراجعة التحليلية، ومدى إلزامية كل مرحلة وأهدافها. ومن المهم في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق أن يكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المدقق وتوقعات المدقق، وهذه المراحل هي:

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

وذلك في بداية عملية التدقيق، وتعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلزامية، وأهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة تشمل:

1- الهدف الأساس يتمثل في تمكين المدقق من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية. وهناك أهداف أخرى ثانوية:
2- معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المدقق بناء على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.
3- تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
4- توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

المرحلة الثانية: مرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهرية)

وقد اعتبرت معايير التدقيق الدولية القيام بالإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إختيارية. وأهم أهدافها في هذه المرحلة هو تزويد المدقق بمستوى مناسب من الثقة بالإضافة إلى مستوى الثقة في نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية، مما يمكن المدقق من الاقتناع بان أخطار التدقيق في أدنى حد لها، وبالتالي تخفيض حجم الإختبارات الجوهرية الأخرى. وقد بينت المعايير الدولية للتدقيق أنه على المدقق إذا قرر استخدام الإجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- مراعاة أهداف الإجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الاعتماد على نتائجها.

2- طبيعة المنشاة التي يقوم بتدقيق حساباتها، ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الأقسام والفروع، وبالتالي تحديد ما إذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للمنشاة ككل أو للأقسام والفروع.
3- مدى توافر المعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل سواء كانت المعلومات مالية أم غير مالية مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد الوحدات المباعة.
4- تحديد فيما إذا كانت المعلومات المتوفرة تمثل أهداف تسعى المنشاة لتحقيقها أم أنها توقعات.
5- مصدر المعلومات المتوفرة، هل هي معلومات داخلية أم خارجية.
6- أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوفرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

المرحلة الثالثة: المرحلة النهائية في التدقيق

وذلك عندما يقوم المدقق بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي. وقد أعتبرت معايير التدقيق الدولية هذه الخطوة إلزامية. وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيس إلى تمكين المدقق من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، بالاضافة الى إمكانية الحكم على استمرارية المنشأة. أي أن الهدف الرئيس من وراء استخدامها في هذه المرحلة هو تمكين المدقق من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية.

5.7.4 العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية:

1- الأهمية النسبية للبند موضع الفحص، حيث إذا كانت الأهمية النسبية للبند عالية فلا بد من الاعتماد على أمور أخرى من أجل الخروج بنتيجة عن البند موضع التدقيق.
2- الأخذ بعين الاعتبار نتائج الإجراءات الأخرى المطبقة على نفس البند أو النشاط ومعرفة مدى انسجامها مع نتائج الإجراءات التحليلية.

3- دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية، وهذا يعني مدى التوافق بين نتائج الإجراءات التحليلية والنتائج المتوقعة من هذه الإجراءات، وهذا قد يعتمد على طبيعة البند موضع التدقيق.
4- مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة، حيث كلما زادت تقديرات هذه المخاطر تقل درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية، ويتم التركيز على الإجراءات التفصيلية.

5. تدقيق الأحداث اللاحقة: معيار رقم 560

يعرف معيار التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولها تأثير مادي على البيانات المالية. وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثاً توفر مزيداً من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية أو أنها أحداث تشير إلى ظروف طرأت بعد تاريخ الميزانية وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، وبالتالي فهي إما أنها تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها. على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار تأثير هذه الأحداث على البيانات المالية وعلى تقريره.
أما معيار المحاسبة الدولي رقم 10 فقد سماها الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على البيانات المالية من أجل إصدارها. وأشار إلى أن هذه الأحداث قد تكون مفضلة أو غير مفضلة، وأنها أيضاً تشمل نوعين من الأحداث: الأول يشمل الأحداث التي تزود بدليل عن ظروف كانت موجودة في تاريخ البيانات المالية، والثاني يشمل الأحداث التي تشير إلى ظروف ظهرت بعد تاريخ البيانات المالية.

1.5 تعريفات حسب معيار التدقيق:

1- **تاريخ البيانات المالية:** هو تاريخ نهاية آخر فترة مالية تخص هذه البيانات والذي هو عادةً تاريخ أحدث ميزانية.
2- **تاريخ التصديق على البيانات المالية:** التاريخ الذي يؤكد فيه المسئولون عن البيانات المالية (الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي جهة أخرى لها علاقة بالتحكم المؤسسي،

حسب القانون) أنهم قاموا بإعداد مجموعة متكاملة من البيانات ذات الهدف العام مع ملاحظاتها وأنهم يتحملون مسؤوليتها. وفي البلدان التي تتطلب قوانينها التصديق النهائي على البيانات المالية قبل إصدارها، فإن المدقق غير معني بهذا التاريخ من أجل تحديد الأدلة الكافية والمناسبة، ووفقاً لهذا المعيار فإن المدقق معني بالتاريخ الأسبق من هذين التاريخين (تاريخ التصديق من المسئوولين أو تاريخ التصديق من الهيئة العامة).

3- **تاريخ تقرير المدقق:** هو التاريخ الذي يختاره المدقق لتأريخ تقريره وهذا التاريخ لا يسبق التاريخ الذي يقرر فيه المدقق أنه تم الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة التي تمكنه من إبداء رأيه عن هذه البيانات، وهذه الأدلة تشمل الحصول على دليل بأن البيانات المالية ذات الهدف العام وملاحظاتها قد تم إعدادها من قبل المسئوولين عنها وقاموا بالتصديق عليها وتم إقرارهم بتحمل المسؤولية عن هذه البيانات، ولذلك فإن تاريخ التقرير لا يسبق هذا التصديق والاقرار.

4- **تاريخ إصدار البيانات المالية:** هو التاريخ الذي تصبح فيه هذه البيانات المالية وتقرير المدقق متاحة للجمهور (للطرف الثالث) وعادةً قد يكون تاريخ أيداع نسخة منها لدى الجهات المشرفة.

2.5 أنواع الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق:

بين المعيار أن هذه الأحداث اللاحقة تقسم إلى نوعين:

النوع الأول: أحداث تتعلق بأمور كانت قائمة قبل تاريخ إعداد الميزانية أو في ذلك التاريخ وتزود بأدلة إضافية تتعلق بتلك الأمور وتؤثر على التقديرات ذات العلاقة بالبيانات المالية وهذه الأحداث تتطلب تعديل البيانات المالية في حالة كون تأثيرها مادي. ومن الأمثلة على هذا النوع من الأحداث:

- القيم المتحققة من بعض الأصول مثل المخزون السلعي والمدينين قد تختلف عن تلك القيم المسجلة في البيانات المالية.

- تسوية بعض الالتزامات المسجلة في البيانات المالية وذات القيم التقديرية مثل الالتزامات المحتملة، بقيم تختلف عن تلك المسجلة في البيانات.

النوع الثاني: أحداث تتعلق بظروف أو أحوال لم تكن قائمة قبل تاريخ إعداد الميزانية أو في ذلك التاريخ ولكنها ظهرت بعد ذلك، وهذه الأحداث لا تتطلب تعديل البيانات المالية وإنما تتطلب الإفصاح وحسب ماديتها. ومن الأمثلة على هذا النوع من الأحداث:

- إصدار الأسهم أو السندات.
- شراء منشاة قائمة.
- حصول خسائر نتيجة الكوارث مثل الحريق أو الفيضان.
- التغير في هيكل راس المال.

3.5 مسؤولية المدقق عن تدقيق الأحداث اللاحقة:

بالنسبة لهذه الأحداث التي تقع في الفترة من تاريخ إعداد الميزانية وحتى تاريخ تقرير مدقق الحسابات أو الانتهاء من العمل الميداني على المدقق أن يقوم بتنفيذ إجراءات تدقيق مصممة لغاية الحصول على أدلة كافية ومناسبة بأن جميع الأحداث التي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح قد تم تحديدها. وهذه الإجراءات يقوم بها المدقق بالاضافة إلى تلك الإجراءات الأخرى التي يقوم بها عادة للحصول على أدلة تتعلق بالعمليات والأرصدة مثل إجراءات الحد الفاصل، وعادةً ما يتم تنفيذ الإجراءات الخاصة بالأحداث اللاحقة بتاريخ أقرب ما يكون لتاريخ تقرير المدقق، وهي عادةً تشمل:

- مراجعة الإجراءات التي وضعتها الإدارة لمتابعة الأحداث اللاحقة وإجراء اللازم إما لتعديل البيانات أو الإفصاح عن تلك الأحداث.
- قراءة محاضر الاجتماعات التي تمت بعد تاريخ إعداد الميزانية، سواء كانت تتعلق بمحاضر اجتماعات الإدارة التنفيذية أو غير التنفيذية أو الهيئة العامة أو اللجان، والاستفسار من الإدارة عن أية اجتماعات لم يتم إعداد المحاضر الخاصة بها بعد.

- قراءة آخر تقارير مرحلية والتوقعات المالية -إن أمكن ذلك- من أجل الربط ومعرفة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة تتعلق بها.
- القيام بالاستفسارات من مختلف الجهات، سواء كان من الإدارة أو محامي الشركة أو الموظفين المسئولين. وقد تشمل هذه الاستفسارات: الاستفسار عن الالتزامات المحتملة، التغيرات في هيكل رأس المال، التغيرات في التقديرات المحاسبية أو الأسس التي بنيت عليها تلك التقديرات وأية تعديلات غير عادية ومهمة قامت بها الإدارة.
- الاستفسار من الإدارة عن أية أحداث لاحقة تمت ولها تأثير على البيانات المالية.

إذا كان هناك قسم أو فرع أو تابعة تدقق من قبل مدقق آخر على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الإجراءات التي يقوم بها المدقق الآخر والتي تتعلق بالأحداث اللاحقة وعليه الاخذ بعين الاعتبار مدى الحاجة لإبلاغ المدقق الآخر عن تاريخ التقرير الذي ينوي المدقق تحديده.

4.5 مسؤولية المدقق عن الحقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار البيانات المالية:

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بأي إجراء خاص أو القيام باستفسارات خاصة بالبيانات المالية بعد تاريخ تقريره، وتقع المسؤولية على عاتق الإدارة لابلاغ المدقق عن أية حقائق يمكن أن يكون لها تأثير على البيانات المالية. وإذا أصبح المدقق على إطلاع بان هناك حقائق لها تأثير مادي على البيانات المالية فعليه أن يقوم بالتأكد من مدى الحاجة لتعديل البيانات المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات اللازمة، وفي هذه الحالة فإن المدقق يقوم بتنفيذ الاجراءات التي استخدمها قبل انتهاء العمل الميداني للتحقق مما إذا كانت هناك أمور أخرى تستدعي تعديل التقرير، أي أنه يقوم بتوسيع فترة الأحداث اللاحقة،(توسع فترة العمل الميداني). وإذا قامت الإدارة بتعديل البيانات المالية فعلى المدقق القيام بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد تاريخه لا يسبق تاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة، وبالتالي فإنه يقوم بالإجراءات المذكورة سابقاً لغاية هذا

التاريخ الجديد. وفي بعض الحالات إذا كان ذلك مسموح به قانونياً يمكن ان يحصر المدقق إجراءات التدقيق الجديدة فقط على تلك الحقيقة المكتشفة وبالتالي فإنه يستخدم التاريخ المزدوج في تقريره.

إذا لم تستجب الإدارة لطلب المدقق بتعديل البيانات المالية ولم يسلم المدقق تقريره للإدارة بعد، فإنه يقوم بتعديل تقريره فيعطي رأياً متحفظاً أو مخالفاً حسب درجة المادية. أما إذا كان المدقق قد سلم التقرير للإدارة فإنه يبلغ الإدارة بعدم إصدار البيانات المالية، وإذا قامت الإدارة بمخالفة ذلك وأصدرت البيانات فإن المدقق يتخذ الإجراءات المناسبة من أجل منع الاعتماد على تقريره، وتعتمد هذه الإجراءات على الحقوق والواجبات القانونية للمدقق وتوصيات محامي المدقق.

5.5 مسؤولية المدقق عن الحقائق المكتشفة بعد تاريخ إصدار البيانات:

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بأي إجراء خاص أو القيام باستفسارات خاصة بالبيانات المالية بعد إصدارها. وإذا أصبح المدقق على إطلاع بان هناك حقائق موجودة في تاريخ التقرير والتي لو كان يعلم بها في ذلك التاريخ لأدت إلى تعديل البيانات المالية، فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار مدى الحاجة لتعديل البيانات المالية ومناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات اللازمة.

إذا قامت الإدارة بتعديل البيانات المالية فعلى المدقق القيام بالإجراءات الضرورية ضمن الظروف، ومراجعة الإجراءات التي اتخذتها الإدارة من أجل إبلاغ جميع الأطراف التي أصبحت على إطلاع على البيانات السابقة عن الموقف الجديد، ويقوم بتزويد الإدارة بتقرير جديد يتضمن فقرة تأكيد بعد الرأي تشير إلى الملاحظة المرفقة مع البيانات المالية الجديدة والتي توضح بشكل كامل الأسباب التي دعت إلى التعديل. تاريخ التقرير الجديد يجب أن لا يسبق تاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة، وبالتالي فإنه يقوم بالإجراءات المذكورة سابقاً لغاية هذا التاريخ الجديد (ويمكن أن يقوم فقط بالإجراءات الخاصة بهذه الحقيقة المكتشفة فقط وليس من أجل التحقق من حقائق أخرى، وذلك حسب ما تسمح به التشريعات في كل بلد، وفي هذه الحالة يشير تقرير المدقق لهذه الحالة، ويستخدم تاريخاً

مزدوجاً يبينه في نهاية التقرير حيث يذكر تاريخ التقرير السابق وتاريخ الانتهاء من التحقق من الحقيقة المكتشفة).

إذا لم تستجب الإدارة لطلب المدقق بتعديل البيانات المالية أو إبلاغ جميع الأطراف التي أصبحت على إطلاع على البيانات السابقة عن الموقف الجديد فإن المدقق يتخذ الإجراءات المناسبة من أجل منع الاعتماد المستقبلي على تقريره، وتعتمد هذه الإجراءات على الحقوق والواجبات القانونية للمدقق وتوصيات محامي المدقق.

قد لا يكون هناك ضرورة لإصدار بيانات مالية جديدة وتقرير مدقق جديد إذا أصبحت البيانات المالية للسنة الجديدة قريبة الصدور، وفي هذه الحالة يجب التأكد من أن البيانات المالية للسنة الجديدة تحتوي على إفصاح كاف يتعلق بهذا الأمر.

6.5 إصدار أسهم للاكتتاب العام:

في حالة إصدار الأسهم للاكتتاب، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أية متطلبات قانونية تتعلق به وذات علاقة بعملية الاصدار وذلك حسب البلد وقوانينه وتشريعاته. وعلى سبيل المثال عليه القيام بالإجراءات اللازمة كتلك المذكورة سابقاً وذلك حتى تاريخ الوثيقة الأخيرة التي تتعلق بعملية الاصدار من أجل التحقق من مدى الانسجام بين المعلومات المحتواة بهذه الوثيقة والمعلومات المالية التي تهم المدقق.

6. تدقيق التقديرات المحاسبية Accounting Estimates:

التقدير المحاسبي هو تقدير للقيمة المحاسبية لبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لذلك البند، وهذا التقدير يعتمد على الحكم المهني، وكثيراً ما يلجأ المحاسب وكذلك المدقق إلى استخدام التقديرات المحاسبية، ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية:

- تقدير مخصص هبوط أسعار البضاعة.
- تقدير مخصص الديون المشكوك فيها.
- تقدير العمر الإنتاجي وقيمة النفاية ومصروف الإهلاك.

- المستحقات.
- مخصصات ضمانات الكفالات.
- الاحتياطات لمقابلة الدعاوى القضائية.
- تقدير درجة احتمال حصول الالتزام المحتمل.

1.6 إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية:

- الحصول على أدلة كافية للتأكد من معقولية التقديرات.
- دراسة وفهم الإجراءات التي وضعتها الإدارة في النظام المحاسبي لمتابعة إعداد التقديرات.
- دراسة الأحداث اللاحقة من أجل التأكد من دقة التقديرات.
- استعمال تقديرات مستقلة من قبل المدقق ومقارنتها مع تقديرات الإدارة.

2.6 الخطوات التي يتبعها المدقق لفحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة:

أولا: تقييم المعلومات والفرضيات التي أعتمدت عليها الإدارة في إعداد المعلومات، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بما يلي:

1- التحقق من دقة واكتمال المعلومات ومدى مناسبتها لأعداد التقديرات.

2- الحصول على أدلة معززة من خارج المنشاة، فإذا تم تقدير قيمة البضاعة التالفة وبطيئة الحركة على أساس المبيعات المتوقعة فيمكن الحصول على دليل معزز من القطاع الذي تعمل فيه المنشاة.

3- التحقق من مدى تحليل المعلومات التي تم تجميعها بشكل صحيح، مثلا التأكد من تحليل أعمار الديون بشكل صحيح.

4- التحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة والتي تستند إلى الإحصائيات الحكومية والصناعية ومعدلات الفائدة والتوظيف والتضخم وغيرها.

5- التحقق من مدى توافق الفرضيات المستخدمة مع تلك المستخدمة لتقديرات أخرى ذات علاقة بها.

6- الاهتمام بالفرضيات الخاصة بالتقديرات الحساسة إلى التغيرات.
7- الاستعانة بالخبراء إن لزم الأمر.
8- التأكد من استمرارية مناسبة التقديرات للفترة المحاسبية والفترات القادمة.

ثانيا: التأكد من عملية الاحتساب بناءً على الفرضيات الموضوعة.

ثالثا: التأكد من مدى دقة التقديرات في الفترات السابقة بمقارنة النتائج الفعلية لتلك الفترات بالتقديرات الخاصة فيها، حيث أن هذا قد يعطي دليل عن دقة تقديرات الإدارة بشكل عام، ويساعد في تحديد ما إذا كانت الفرضيات والتقديرات السابقة بحاجة إلى تعديل أم لا.

رابعا: التحقق من الإجراءات التي وضعتها الإدارة لمتابعة إعداد التقديرات.

7. تمثيلات الإدارة: معيار 580

على المدقق أن يحصل على أدلة بأن الإدارة تعترف بمسؤولياتها عن العرض العادل للبيانات المالية بما يتفق مع إطار الإبلاغ المالي المطبق وأنها قامت بالمصادقة على هذه البيانات. وعلى المدقق أن يحصل على رسائل مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بأية قضايا لم يتمكن من الحصول على أدلة كافية تتعلق بها وهي ذات تأثير مادي على البيانات المالية (بشكل إفرادي أو مجتمعة). وينبغي أن يحصل المدقق على رسالة مكتوبة من الإدارة تؤكد فيها بانها:

1- تتحمل مسؤولياتها لتصميم وتشغيل نظام رقابة داخلية لمنع واكتشاف الأخطاء.
2- تعتقد بأن التحريفات التي تتعلق بالبيانات المالية والتي اكتشفها المدقق ولم تصحح ليست ذات تأثير مادي سواءً كانت بشكل إفرادي أو مجتمعةً وبالنسبة للبيانات المالية ككل، وأن ترفق الإدارة ملخصاً بهذه التحريفات مع الرسالة.

عندما يحصل المدقق على رسائل من الإدارة خلال عملية التدقيق تتعلق بأمور مادية خاصة بالبيانات المالية علية ان يقوم بما يلي:

1- أن يحصل على أدلة معززة لتأييدات الإدارة من داخل أو خارج المنشأة.

2- تقييم معقولية تأييدات الإدارة ومدى انسجامها مع الأدلة الأخرى ومع تأييدات الإدارة عن أمور أخرى.
3- الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان الأفراد الذي قدموا التأييدات أو المعلومات، لديهم إطلاع كاف يمكنهم من تقديم هذه المعلومات.

إن حصول المدقق على رسائل أو تأييدات من الإدارة لا يعتبر بديلاً عن حصول المدقق على الأدلة إن كانت الأدلة متوفرة ويمكن الحصول عليها، حيث يعتبر عدم الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وكذلك عدم الحصول على رسالة التمثيل قيداً على النطاق قد يؤدي إلى التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي. أما إذا كانت الأدلة غير متوفرة فيمكن أن يقبل المدقق بتأييدات الإدارة عن ذلك، على سبيل المثال نية الإدارة في اعتبار الأوراق المالية استثمارات معدة للبيع أو للمتاجرة.

إذا وجد المدقق أن تأييدات الإدارة تتناقض مع الأدلة التي حصل عليها فإنه يقوم بدراسة الظروف المحيطة، وقد يقوم بإعادة النظر في مصداقية التأييدات الأخرى التي قدمتها الإدارة.

يمكن أن تكون التأييدات التي يحصل عليها المدقق من الإدارة مكتوبة أو شفهية، ويمكن أن تكون مكتوبة من الإدارة أو رسالة مكتوبة من المدقق تبين فهم المدقق لتأييدات الإدارة ومن ثم مصادقة الإدارة عليها، ويمكن أن تكون على شكل محضر إجتماع الإدارة أو مجلس الإدارة أو نسخة موقعة من البيانات المالية.

تاريخ رسالة التمثيل عادةً ما يكون بتاريخ تقرير المدقق ويمكن أن يحصل المدقق على رسائل تتعلق بمواضيع أخرى خلال عملية التدقيق أو بعد تاريخ التقرير.

ملخص الفصل

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقارير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة. وتعتبر عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقويمها من المكونات الأساسية لعملية التدقيق، لذلك على المدقق أن يراعي الحصول على أدلة تتصف بالكفاية والمصداقية بحيث يتمكن من الخروج بالنتيجة المناسبة عن عملية التدقيق والتمكن من الحكم على مدى عدالة القوائم المالية. وهناك مجموعة من أدلة التدقيق التي يلجأ المدقق لاستخدامها أو جمعها وتشمل الفحص الفعلي والمصادقات والتوثيق والفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات وإعادة التشغيل والإجراءات التحليلية. ويقوم المدقق كذلك بفحص الأحداث اللاحقة، والتي هي -بشكل رئيس- تشمل الأحداث التي تقع بعد نهاية السنة المالية للمنشاة وحتى تاريخ إعداد التقرير، وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثاً توفر مزيداً من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية أو أنها أحداث تشير إلى ظروف طرأت بعد تاريخ الميزانية وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، وبالتالي فهي إما أنها تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها. وكذلك يقوم المدقق بفحص التقديرات المحاسبية، والتي تشمل تقديرات الإدارة للقيمة المحاسبية لبنود معينة بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لتلك البنود، وهذه التقديرات تعتمد على الحكم المهني، وكثيراً ما يلجأ المحاسب وكذلك المدقق إلى استخدام هذه التقديرات المحاسبية.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بأدلة التدقيق.
2- ما هي الخصائص النوعية للبيانات المالية والتي ينبغي على المدقق أن يقوم بالتحقق منها.
3- ما هي خصائص أدلة التدقيق التي ينبغي على المدقق التحقق من توفرها في الأدلة التي يجمعها.
4- ما هو المقصود بكفاية أدلة التدقيق.
5- ما هي العوامل التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار للحكم على مدى كفاية الأدلة.
6- ما هو مدى تأثير قوة نظام الرقابة الداخلية على حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.
7- وضح العلاقة بين مادية البند أو الحساب ومستوى المادية من جهة وبين حجم الأدلة التي يجمعها المدقق.
8- وضح المقصود بمصداقية الأدلة.
9- ما هي العوامل التي تؤثر في مصداقية الأدلة.
10- ما المقصود بمناسبة الأدلة.
11- ما مدى تأثير استقلالية مصدر الدليل على مصداقية الأدلة، أذكر بعض الأمثلة عن مصادر الأدلة التي تتميز باستقلالية عالية.
12- ما هو مدى تأثير توقيت الحصول على أدلة التدقيق على مصداقية الأدلة، أعط بعض الأمثلة التي توضح ذلك.
13- أذكر الأنواع المختلفة لأدلة التدقيق، واذكر أمثلة على ذلك.
14- ما هو المقصود بالفحص الفعلي وما الفرق بينه وبين الفحص المستندي.
15- ما هو المقصود بالملاحظة، وما الفرق بينها وبين الفحص الفعلي.
16- عرف المصادقات، وبين الحالات التي يمكن استخدامها فيها.
17- ما هي أنواع المصادقات ومتى يفضل استخدام كل نوع منها.

18- يحصل المدقق على أدلة التدقيق من مصادر داخلية ومصادر خارجية، فهل تعتبر المصادقات من الأدلة الداخلية أم الخارجية.

19-ما هو المقصود بإعادة التشغيل، وما الفرق بينها وبين الإجراءات التحليلية.

20- ما هي مراحل استخدام الإجراءات التحليلية.

21- ما هي فوائد استخدام الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق.

22- ما هي أقسام الإجراءات التحليلية التي يمكن أن يستخدمها المدقق.

23- ما هي المعايير التي يستخدمها المدقق في عمليات المقارنة.

24- ما هي الأمور التي ينبغي اعتبارها عند الحكم على نتائج الإجراءات التحليلية.

25- بين بعض الأمثلة على استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في التدقيق.

26- هل يمكن الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية مباشرة.

27-عرف الأحداث اللاحقة وفترة الأحداث اللاحقة.

28- ما هي أنواع الأحداث اللاحقة من ناحية تأثيرها على القوائم المالية.

29- ما هي الأحداث اللاحقة التي تحتاج إلى تعديل البيانات المالية، أعط أمثلة على ذلك.

30- ما هي الأحداث اللاحقة التي تتطلب الإفصاح، أعط أمثلة على ذلك.

31- وضح مسؤولية المدقق عن تدقيق الأحداث اللاحقة.

32- وضح الاجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق للتحقق من الأحداث اللاحقة.

33- وضح موقف المدقق من الأحداث اللاحقة المكتشفة ومدى تأثيرها على تقريره.

34- ما مسؤولية المدقق عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد تسليم التقرير للعميل وقبل إصدار البيانات المالية.

35- وضح الظروف التي يمكن أن يستخدم فيها المدقق التاريخ المزدوج.

36- ما هو المقصود بالتقديرات المحاسبية.

37- وضح الفرق بين التقديرات والتوقعات المحاسبية.

38- ما هي الإجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق لفحص التقديرات المحاسبية.

39- ما هي الخطوات التي يتبعها المدقق لفحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة لتحديد التقديرات.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- إذا أراد المدقق أن يتحقق من أن جميع الحسابات الظاهرة في القوائم المالية قد تم تسجيلها بقيمها الصحيحة وحسب معايير المحاسبة الدولية فانه يقوم بالتحقق من:

أ. العرض والإفصاح.

ب. الوجود والحدوث.

ج. الحقوق والالتزامات.

د. التقييم والتوزيع.

2- عند احتساب المدقق نسبة مجمل الربح ومقارنتها مع الفترة السابقة فان هذا النوع من الأدلة يعتبر:

أ. فحص مادي فعلي.

ب. احتساب.

ج. ملاحظة.

د. استفسار.

3- أي الأهداف التالية يتحقق بشكل أساسي عند قيام المدقق بإجراء تدقيقي معين من الأعلى إلى الأسفل (من القوائم المالية إلى المستندات):

أ. الملكية

ب. الوجود

ج. الحدوث

د. الاكتمال

4- أي الأدلة التالية اقل حجية.

أ. إجراءات عد المخزون بحضور المدقق.

ب. كشف البنك الذي تم الحصول عليه من العميل.

ج. أوامر الشراء المرقمة مسبقا.

د. الاستفسار من محامي العميل حول بعض القضايا.

5- أي الأدلة التالية اقوى حجية:

أ. تأييدات الذمم الدائنة المرسلة باشراف المدقق والمستلمة من قبله مباشرة.

ب. فاتورة المبيعات المرقمة تسلسليا والمؤيدة بمستند استلام.

ج. شيك مستلم من قبل الشركة تحت التدقيق مع إيصال باستلامه.

د. ورقة عمل محضرة من قبل المدير المالي في الشركة.

6- يحصل المدقق على أدلة من مصادر مختلفة مثل:

1- الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه مباشرة.

2- الأدلة التي يحصل عليها المدقق مباشرة من مصدر خارجي.

3- الأدلة التي يحصل عليها من المنشاة تحت التدقيق ونشأت داخلها.

4- الأدلة التي يحصل عليها المدقق من المنشاة تحت التدقيق ونشأت خارجها.

إن الترتيب التنازلي لهذه الأدلة حسب درجة مصداقيتها واقناعها هو:

أ. 2، 1، 4، 3 ب. 2، 1، 3، 4

ج. 1، 2، 3، 4 د. 1، 2، 4، 3

7- في أي الحالات التالية لا يفضل استخدام المصادقات السلبية

أ. أرصدة الذمم المدينة مادية نسبيا.

ب. أرصدة الذمم المدينة غير مادية نسبيا.

ج. نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

د. (أ) و (ج).

8- ما أقل أنواع الأدلة التالية تكلفة:

أ. المصادقات. ب. الفحص الفعلي.

ج. الفحص المستندي. د. الاجراءات التحليلية.

9- ما أكبر أنواع الأدلة التالية تكلفة.

أ. الفحص الفعلي. ب. الفحص المستندي.

ج. الاستفسارات. د. الملاحظات.

10- أي الحالات التالية لا تستخدم فيها المصادقات:

أ. التحقق من أرصدة الذمم الدائنة.

ب. التحقق من أرصدة الذمم المدينة.

ج. التحقق من قوة نظام الرقابة الداخلية.

د. التحقق من ملكية الأوراق المالية.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

تم انتخابك كمدقق حسابات لتدقيق حسابات شركة الازدهار لسنة 2004 وفيما يلي قائمة المركز المالي لشركة الازدهار كما في 2004/12/31

الأصول	
النقدية	200000
المدينون	70000
مخزون البضاعة	60000
أوراق مالية	300000
مباني وأراضي ومعدات	170000
مجموع الأصول	800000
الالتزامات وحقوق الملكية	
دائنون	120000
سندات	230000
راس مال الأسهم	350000
أرباح مدورة	100000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	800000

وفيما يلي بعض المعلومات التي حصلت عليها من ادارة الشركة:

1- ان بند النقدية الظاهر في الميزانية يتضمن مبلغ 20000 دينار تمثل رصيد محجوز لدى البنك كجزء من ضمان قرض وقدم من البنك للشركة بقيمة 50000 دينار وهو من ضمن حساب الدائنين الظاهر في الميزانية.

2- ان رصيد المدينين الظاهر في الميزانية يمثل صافي المدينين حيث أن ادارة الشركة قامت بتقدير مخصص الديون المشكوك فيها بقيمة 5000 دينار، علماً بأن تقديراتك كمدقق لقيمة المخصص بعد اطلاعك على جدول أعمار الديون تبلغ 25000 دينار .

3- رصيد المخزن السلعي يشتمل على بضاعة تكلفتها 5000 دينار ولا تزال في الطريق وهي مشتراة على أساس FOB Shipping point ويشتمل رصيد المخزون كذلك على بضاعة برسم الأمانة وموجودة في مخازن الشركة.

4- الأوراق المالية تتكون من 10000 سهم محتفظ بها للمتاجرة علماً بأن تكلفة شراء السهم 10 دنانير وقد تبين لك أن القيم السوقية للسهم بتاريخ اعداد الميزانية هو 9 دنانير. والجزء الباقي من الاستثمارات يمثل استثمارات في سندات طويلة الأجل قيمت بالتكلفة والتي بلغت 200000 دينار.

5- تكلفة المعدات 50000 دينار علماً بأنها اشتريت في 1/1/ 2002 وقدر عمرها الانتاجي 10 سنوات ونفايتها صفر وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في اهتلاكها.

6- اشريت الأراضي والمباني المقامة عليها بصفقة واحدة بتاريخ 2002/1/1 حيث بلغت تكلفة الشراء 135000 دينار ولم تقم الشركة باحتساب أي مصروف اهتلاك يتعلق بها في الفترات السابقة. وتبين لك أن القيم السوقية المقدرة لكل من الأراضي والمباني بتاريخ الشراء 50000 دينار و100000 دينار على الترتيب وان العمر الانتاجي للمباني يقدر بـــ 20 سنة.

7- قيمة السندات الظاهرة في جانب الالتزامات تتضمن علاوة اصدار غير مطفأة تتعلق بالسندات وقيمتها 30000 دينار.

8- رأسمال الأسهم يتكون من 200000 سهم أصدرت بقيمة إسمية دينار واحد للسهم.

9- لم تزودك ادارة الشركة بقائمة التدفقات النقدية بسبب عدم قناعة الادارة بضرورة اطلاعك عليها وضرورة ارفاقها مع البيانات المالية المنشورة.

المطلوب:

1- بيان أدلة التدقيق التي يمكن أن تقوم بجمعها والاجراءات التي يمكن أن تقوم بها للتحقق من تأكيدات الادارة الخمسة والخاصة بالبيانات المالية والمتعلقة بكل واحد من الأرصدة السابقة.

2- بيان موقفك من كل من المعلومات السابقة الاضافية وبيان مدى موافقتك على ما قدمته الادارة من تاكيدات.

3- بعد دراسة الحالة السابقة بين ما هي التأثيرات المحتملة على رأيك.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم باجراء دراسة ميدانية للتعرف على أكثر أنواع الأدلة مستخدمة من قبل مدققي الحسابات في الأردن وأكثرها فاعلية في اكتشاف التحريفات في البيانات المالية.

2- ناقش مدى توافق أنواع وخصائص الأدلة التي يجمعها المدقق وفقاً للمعايير والقوانين والأنظمة مع أنواع وخصائص الأدلة في الاسلام.

الفصل التاسع

9

تقارير التدقيق Audit Reports

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ أهمية تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المالية.
- ✓ مكونات تقرير مدقق الحسابات المعياري.
- ✓ الفرق بين التقرير المعياري وغير المعياري.
- ✓ الشروط الواجب توفرها من أجل إعطاء تقرير معياري نظيف.
- ✓ التقارير المعدلة بأنواعها المختلفة.
- ✓ تقرير مدقق الحسابات حسب المعيار رقم 700 .
- ✓ تقرير مدقق الحسابات حسب المعيار رقم 705 .
- ✓ تقرير المدقق حسب معيار رقم 706.

الفصل التاسع

تقارير التدقيق Audit Reports

1. مقدمة

إن تقرير مدقق الحسابات هو وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وهو زبدة عمل المدقق الذي يبين فيه النتائج التي تم التوصل إليها. ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عملة والوثيقة المكتوبة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالبيانات المالية وبعملية التدقيق، ويعتبر أيضا أحد المراجع الرئيسة التي يتم الاعتماد عليها لتحديد مسؤوليات المدقق سواء منها المدنية أو الجنائية. يعتبر تقرير مدقق الحسابات من أهم مكونات عملية التدقيق، حيث أنه يمثل الناتج النهائي لتلك العملية. وكذلك تعتبر فقرة الرأي في تقرير المدقق أهم الفقرات، حيث أنها هي التي تعبر عن نتيجة عملية التدقيق. وبالتالي فانه لا بد من الاهتمام بشكل التقرير ومحتواه ولغته من حيث الوضوح وسهولة الفهم، وبشكل رئيس إعطاء القسط الأكبر من الاهتمام لفقرة الرأي من حيث المحتوى واللغة.

إن كون تقرير المدقق هو وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي التقرير يعني أن هذه الوسيلة تعاني مما تعاني منه وسائل الاتصال من مشاكل ومعوقات. فالاتصال يتميز بالرمزية، وبالتالي فان إمكانية التفسير الخاطئ لرسالة التدقيق تكاد تكون مشكلة مرافقة لعملية التدقيق ولا يكاد يخلو منها تقرير. وان سوء الفهم أو التفسير مرتبط بشكل أساسي بلغة التقرير والتي تتميز برمزيتها إلى درجة عالية. حتى أن معظم المفاهيم والعبارات المستخدمة في التقرير هي من النوع الفني وليست من اللغة الطبيعية ذات الاستخدام اليومي. وإن استخدام المصطلحات الفنية والتي تتميز برمزيتها يعتبر من أهم الأسباب التي تؤدي اتساع فجوة التوقعات وظهور التفاسير المتباينة لرأي المدقق.

وقد شهد تقرير مدقق الحسابات تطورات مختلفة في مختلف أقطار العالم. وقد ارتبط تطور التقرير إلى حد بعيد بتطور أهداف التدقيق. وكذلك شهدت فقرة الرأي تطورات مختلفة منذ بداية ظهور عملية التدقيق بشكلها المنظم في أواسط القرن الثامن عشر، إلى أن استقر الأمر في الوقت الحاضر على استخدام عبارة (تعطي صورة حقيقية وعادلة) Give a true and

fair view أو عبارة (تظهر بعدالة) Present Fairly وذلك بناء على متطلبات معايير التدقيق الدولية.

ويعود تاريخ استخدام العبارات الأساسية في فقرة الرأي من تقرير المدقق إلى سنة 1844 وذلك بناء على متطلبات قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1844، والذي أشار إلى انه على مجلس إدارة الشركة المساهمة التأكد من أن دفاتر الشركة متوازنة وحقيقية وعادلة، Balanced and "True and Fair" ثم عدلت لتصبح تعطي صورة حقيقية وصحيحة "True and Correct"، حيث بقيت هذه العبارة مستخدمة في فقرة الرأي في تقارير المدققين في بريطانيا حتى عام 1948. وكانت النظرة السائدة إلى هذه العبارة أنها مرتبطة بالهدف الأساسي لعملية التدقيق في ذلك الوقت، والمتمثل في اكتشاف الغش وحماية الاستثمارات. ولكن التغير في أهداف التدقيق، واعتبار الهدف الأساسي منذ بداية الأربعينات هو زيادة موثوقية المعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق إعطاء تأكيد معقول عن مدى عدالة البيانات المالية وخلوها من الانحرافات المادية، أدى إلى تغيير العبارة المستخدمة في فقرة الرأي من (تعطي صورة حقيقية وصحيحة) Give a true and correct view) إلى (تعطي صورة حقيقية وعادلة) Give a true and fair view) (Turley and Sharer, 1991). حيث كان الشعور السائد، وخاصة من قبل من يتولون تنظيم شؤون المهنة في بريطانيا، بان استخدام كلمة صحيحة Correct بدلا من عادلة Fair هو اكثر صرامة، ويؤدي إلى شعور قارئ التقرير بان البيانات المالية خالية من أية انحرافات (Rutherford, 1985).

وقد ارتبط هذا التغير أيضا بتغير نطاق الفحص الذي يقوم به المدقق، حيث تغير من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق اختباري (Staub, 1942; Carmichael and Winter, 1982; Carpenter and Dirsmith, 1993). إلا أن التغيرات التي مر بها هذا المفهوم لم تأت بجديد لتوضيح معانيه الحقيقية، حيث أن التغيير يستبدل كلمة فنية تتميز برمزيتها بكلمة أخرى قد تكون أكثر رمزية. وبالتالي فان الغموض لا يزال يكتنف المدلولات والمعاني الحقيقية لهذا المفهوم. وقد أشار (Sikka, 1992) إلى أن هذا المفهوم يشبه بقية مفاهيم التدقيق، حيث أنها من الصعب أن تثبت على حال أو يحدد لها معنى قطعي، وذلك لأن

التدقيق هو عملية بناء اجتماعي وبالتالي فان المفاهيم المستخدمة هي من نتاج البناء الاجتماعي وتأخذ نفس الطبيعة من حيث القابلية للتغير والقابلية للتفسيرات المختلفة.

إلا انه بالرغم من الغموض الذي يكتنف معنى هذا المفهوم، فانه غالبا ما يرتبط بالتطابق والانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (أو معايير المحاسبة الدولية) ومع القوانين والأنظمة ذات العلاقة (Rutherford, 1985; Nobes and Parker, 1991; Parker and Nobes, 1991, 1994; Low and Koh, 1997; Cook, 1997; Stacy, 1997)

وكما تمت الاشارة أعلاه فقد تعرض تقرير مدقق الحسابات لتغيرات كثيرة تتعلق بشكله ومحتواه وعدد فقراته، كان آخرها ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 700، وسنتناول هذا التقرير حسب آخر هذه التطورات في الفقرة التالية:

2. معيار 700 تقرير مدقق الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام:

في البداية بين المعيار بعض التعريفات الهامة وتشمل:

بيانات مالية ذات هدف عام: البيانات المالية التي يتم إعدادها وفقاً لاطار ابلاغ مالي ذي هدف عام. وسمي ذي هدف عام لأنه إطار إبلاغ مالي يهدف إلى تلبية الاحتياجات العامة من المعلومات المالية لشريحة واسعة من مستخدمي المعلومات المالية، ويمكن أن يكون هذا الاطار إطار عرض عادل Fair Presentation Framework أو إطار إلتزام Compliance Framework

إطار عرض عادل Fair Presentation Framework:

هو إطار الابلاغ المالي الذي يتطلب، بالاضافة إلى الالتزام بمتطلبات الاطار، الأمرين التاليين:

1- الاعتراف بشكل ضمني أو صريح أنه من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية قد يكون من الضروري قيام الاداره بتوفير الافصاح عن أمور أخرى غير مذكورة ضمن الاطار، أو:

2- التصريح بشكل واضح أنه قد يكون من الضروري أن تقوم الادارة بالخروج عن بعض متطلبات الاطار من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات، وهذا يكون عادةً في الظروف النادرة.

إطار إلتزام Compliance Framework:

هو إطار الابلاغ المالي الذي يتطلب الالتزام بمتطلبات المعيار وبدون وجود أي من الأمرين السابقين، وذلك يعني كامل الالتزام بالاطار.

تكوين رأي عن البيانات المالية:

من أجل تكوين الرأي عن البيانات المالية، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أن البيانات المالية معدة من جميع النواحي المادية بما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق، وهذا الأمر يتطلب أن يخرج المدقق بتأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، وهذه النتيجة تتطلب أخذ المدقق الأمور التالية بعين الاعتبار:

1- استنتاج المدقق الذي يتفق مع معيار 330 (الاستجابة للمخاطر) بأنه قام بجمع الأدلة الكافية والمناسبة.

2- استنتاج المدقق الذي يتفق مع معيار 450 (تقييم التحريفات) فيما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعتبر غير مادية سواءً كانت منفردة أو بشكلها الاجمالي.

3- تقييم المدقق للأمور التالية:

أ- فيما إذا كانت البيانات المالية، من كافة النواحي المادية، معدة وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق، وهذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار الأمور النوعية التي تتعلق بالممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، بالاضافة إلى احتمالية تحيز الادارة في حكمها المهني.

ب-تقييم المدقق في ضوء الاطار المطبق فيما إذا كانت:

- البيانات المالية تفصح بشكل كاف عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها.
- السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق ومناسبة.

- التقديرات المعدة من قبل الادارة معقولة.
- المعلومات المعروضة في البيانات المالية مناسبة وذات مصداقية وقابلة للفهم وقابلة للمقارنة.
- البيانات المالية تحتوي على إفصاح كاف يمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم تأثير العمليات والأحداث الاقتصادية على البيانات المالية.
- المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية بما فيها عنوان كل بيان، مناسبة.

يضاف لهذه الأمور، في حالة كون البيانات المالية معدة وفقاً لاطار إبلاغ مالي يحقق العرض العادل، الاشارة فيما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل وهذا يتطلب الأخذ بعين الاعتبار:

- عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكل عام.
- فيما إذا كانت البيانات المالية، بما فيها الملاحظات التوضيحية، تمثل العمليات والأحداث بما يحقق العرض العادل.

ووفقاً لهذا المعيار فإن المدقق يعبر عن رأيه بصيغة (تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية، وهذان المصطلحان متعادلان في المعنى) وإذا تطلبت القوانين والتشريعات في بلد معين استخدام مصطلح آخر يجب أن يتم اختيار هذا المصطلح بحيث لا يؤدي إلى الايحاء لقاريء التقرير بمعاني مغايرة أو معاني تؤدي إلى التغيير في مسؤوليات المدقق. فعلى سبيل المثال لا يجوز بأي حال من الأحوال أن يتم تفسير رأي المدقق بانه تأكيد عن دقة البيانات المالية وإنما هو تأكيد عن العرض العادل للبيانات من كافة النواحي المادية. ويجب أن يتحقق المدقق من مدى قبوله لإطار الابلاغ المالي المطبق. وحسب الاطار الخاص بمعايير الابلاغ المالي الدولية المطبقة في الأردن فإن البيانات المالية تشمل الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وملخص بالسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة.

على المدقق عند قبوله التكليف بعملية التدقيق أن يتحقق من أن إطار الابلاغ المالي المطبق هو مقبول لاعطاء بيانات مالية ذات هدف عام، وإذا لم يكن هذا الاطار مقبول فإنه على

المدقق أن لا يقبل هذه المهمة. وقد يجد المدقق أن تطبيق بعض المتطلبات الخاصة بهذا الاطار يؤدي في بعض الظروف إلى التزويد ببيانات مالية مضللة، وبالتالي يصبح الخروج على هذا الاطار العام ضروري من أجل الحصول على العرض العادل للبيانات المالية. وقد نجد في بعض الأحيان أن الاطار المطبق يراعي مثل هذا الأمر من حيث الخروج عن نصوص المعايير لتحقيق العدالة في العرض، ولكن في المقابل قد نجد بعض هذه الأطر لا تراعي ذلك الخروج، وبالتالي إذا وجد المدقق أن الالتزام الكامل بالاطار المحدد يؤدي إلى التضليل فلا بد أن يعدل تقريره ويشير إلى هذا الأمر بفقرة تأكيدية.

مكونات التقرير المعياري (غير المعدل) حسب معيار رقم 700 (2009/12/15):

بين المعيار أن التقرير المعياري يتكون من محتويات موحدة وشكل موحد وذلك من أجل المساعدة في توفير الاتساق في إعداد التقارير وفهمها وزيادة الثقة بها وتمكين القاريء من ملاحظة أية إستثناءات فيها ويجب أن يكون التقرير بشكل مكتوب سواءً كان ورقياً أو الكترونياً. ووفقاً لهذا المعيار فإن التقرير يتكون من:

1. العنوان: تقرير (المحاسب القانوني المستقل). إن الإشارة إلى الاستقلالية يشير إلتزام المدقق بالمتطلبات الأخلاقية، ويساعد في تمييز تقرير المدقق المستقل عن غيره من التقارير.
2. الجهة التي يوجه لها التقرير: وهذا يعود للمتطلبات التي تفرضها القوانين والتعليمات في البلدان المختلفة، مع العلم أن التقرير عن البيانات المالية ذات الهدف العام عادةً ما يوجه إلى المساهمين أو المسؤولين عن عملية التحكم المؤسسي.
3. فقرة المقدمة: هذه الفقرة تبين إسم الشركة وأسماء البيانات المالية المدققة (الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية وملخص بالسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة) والفترة الزمنية والتاريخ، وقد يبين المدقق أرقام الصفحات التي تتضمن هذه البيانات إذا كانت هذه البيانات من ضمن تقرير سنوي حتى يسهل على القاريء الرجوع إليها ومعرفة البيانات التي يبدي المدقق فيها رأيه. وفي بعض الأحيان قد يكون هناك متطلبات قانونية بإضافة بيانات أخرى

ليست من ضمن متطلبات إطار الابلاغ المطبق، وفي هذه الحالة فإن رأي المدقق قد يشمل هذه البيانات الاضافية أو لا يشملها، وإذا قرر المدقق بعدم شمولها برأيه فعليه أن يتأكد من أن هذه البيانات قد تم تمييزها عن بقية البيانات بشكل واضح. أما إذا كانت هذه البيانات الاضافية من الصعب فصلها بشكل متميز وواضح عن البيانات المالية فإن رأي المدقق لا بد أن يشملها وذلك بدون الإشارة إليها بشكل منفصل ولا يتم الإشارة إليها في مقدمة التقرير إذا تمت الإشارة إلى الايضاحات بشكل كاف. وإذا كان هناك بيانات إضافية غير مدققة ولم يطلب تدقيقها يجب إن يتم الإشارة إلى ذلك بشكل واضح، وإذا لم يكن ذلك واضح يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى أن هذه البيانات غير مدققة، وعلى المدقق التأكد من عدم وجود تناقض بينها وبين البيانات المالية.

4. فقرة خاصة بمسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية: على المدقق أن يشير إلى مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية وعن العرض العادل لها وفقاً لمتطلبات الاطار الخاص بالابلاغ المالي المطبق، وهذا يشمل بيان ما يلي:

- مسؤولية الإدارة عن تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلية يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.
- مسؤولية الإدارة عن اختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة.
- مسؤولية الإدارة عن إعداد تقديرات محاسبية معقولة في ظل ظروف المنشأة.

ويمكن أن يضيف المدقق ما يراه مناسباً عن مسؤوليات الإدارة.

5. فقرة خاصة بمسؤوليات المدقق وتشمل:

- بيان أن مسؤولية المدقق تنحصر في إبداء رأي عن البيانات المالية.
- أن التدقيق تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (إن هذه الإشارة تمكن القاريء من إدراك أن عملية التدقيق تمت وفقاً لمعايير محددة لهذه الغاية).

- أن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم المدقق بالمتطلبات الأخلاقية وتخطيط عملية التدقيق وتنفيذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.
- وصف عملية التدقيق وذلك ببيان أن المدقق قام بتنفيذ إجراءات من أجل الحصول على أدلة حول القيم الظاهرة في البيانات المالية والافصاح، وأن هذه الاجراءات تعتمد على حكم المدقق المهني بما في ذلك تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. ومن أجل ذلك فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة، ولكن ليس من أجل إعطاء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية. ولكن إذا كان هناك حالات معينة مطلوب فيها من المدقق إبداء رأيه في فعالية الرقابة الداخلية، فلا يذكر المدقق عبارة (ولكن ليس من أجل إعطاء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية).

1. أن يشير المدقق إلى أن عملية التدقيق شملت تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية تقديرات الإدارة وعرض البيانات المالية بشكل عام.
2. أن يشير المدقق أنه يعتقد بأن أدلة التدقيق التي قام بجمعها كافية ومناسبة لتشكل أساساً لابداء رأيه.

6. فقرة رأي المدقق: أن يعبر المدقق عن رأيه في أن البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية أو تعطي صورة حقيقية وعادلة بما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المتبع، (ما لم يكن هناك متطلب قانوني أو تشريعي باتباع إطار آخر وفي هذه الحالة لا بد أن يشير له المدقق في فقرة الرأي ولا بد من الإشارة إلى منشأ هذا الاطار - بلد المنشأ)، عن المركز المالي بتاريخ ... والأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بتاريخ...). وفي حالة إتباع معايير الابلاغ المالي الدولية بالاضافة إلى معايير أو متطلبات محلية فلا بد من الإشارة إلى كليهما.

7. فقرة مسؤوليات أخرى: في حالات معينة إذا كلف المدقق بإبداء رأيه في أمر آخر بالاضافة لمسؤولياته الخاصة بالبيانات المالية فيقوم المدقق ببيان رأيه في هذا الأمر بفقرة خاصة بعد فقرة الرأي بعنوان (مسؤوليات التقرير الأخرى)، ومثال ذلك المسؤولية عن إبداء رأيه في كفاية السجلات والدفاتر المحاسبية.
8. توقيع المدقق باسمه أو إسم مكتب التدقيق أو كليهما حسب البلد، وقد يشير إلى الانتماء المهني (الجهة المهنية التي ينتمي إليها).
9. تاريخ التقرير هو التاريخ الذي يقرر فيه المدقق أنه حصل على الأدلة الكافية والمناسبة التي تمكنه من إبداء رأيه في البيانات المالية، وبهذا التاريخ ينبغي أن تكون الإدارة قد قامت بإعداد جميع البيانات المالية وأكدت مسؤوليتها عنها.
10. عنوان المدقق.

فيما يلي نموذج لتقرير المدقق النظيف في حالة إعداد البيانات المالية وفقاً لاطار العرض العادل وبافتراض أن المدقق مسؤول عن إبداء رأيه في أمور أخرى تتعلق بالبيانات المالية ضمن تقريره الخاص بالبيانات المالية:

تقرير المحاسب القانوني المستقل

إلى مساهمي شركة الاخلاص المساهمة العامة المحدودة

التقرير عن البيانات المالية (يوضع هذا العنوان فقط إذا كلف المدقق بإبداء راي عن أمور أخرى، حيث يبين رايه في الأمور الأخرى في آخر التقرير)

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة الخاصة بشركة الاخلاص والتي تشمل الميزانية كما بتاريخ 2010/12/31 وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية بهذا التاريخ وملخص بالسياسات المحاسبية والملاحظات التوضيحية الهامة).

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

إن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية والعرض العادل لها وفقاً لمعايير الابلاغ المالي الدولية. وهذه المسؤولية تشمل تصميم وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلية يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من التحريفات المادية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي عن البيانات المالية بناءً على تدقيقنا. لقد قمنا بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. هذه المعايير تتطلب أن نلتزم بالمتطلبات الأخلاقية ونخطط لعملية التدقيق وننفذها من أجل الحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية.

إن التدقيق يشمل تنفيذ إجراءات من أجل الحصول على أدلة حول القيم والافصاحات في البيانات المالية، إن هذه الاجراءات المنفذة تعتمد على حكم المدقق المهني بما في ذلك تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية سواءً كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. ومن أجل قيام المدقق بعملية تقييم هذه المخاطر، فإنه يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لها، وذلك من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس من أجل إعطاء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية. إن عملية التدقيق شملت أيضاً تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المتبعة ومعقولية تقديرات الإدارة والعرض العادل للبيانات المالية بشكل عام.

نعتقد بأن أدلة التدقيق التي قمنا بجمعها كافية ومناسبة لتشكل أساساً لابداء رأينا.

الرأي

برأينا، فإن البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية (تعطي صورة حقيقية وعادلة) عن المركز المالي لشركة الاخلاص كما في 2010/12/31 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية بذلك التاريخ وبما يتفق مع معايير الابلاغ المالي الدولية.

تقرير عن مسؤوليات قانونية أخرى (هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية في البلد وتوضع فقط إذا كلف بمسؤوليات أخرى)

توقيع المدقق وتاريخ التقرير وعنوان المدقق

*** في حالة تقرير المدقق عن بيانات مالية معدة وفقاً لاطار التزام معين وليس وفقاً لاطار عرض عادل فإنه يقوم بإجراء التعديلات التالية على تقريره:**

- فقرة المقدمة لا يوجد اختلاف.
- فقرة مسؤوليات الادارة: الادارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية بما يتفق مع قانون ....(لا يشير للعرض العادل) وبقية الفقرة كما هي.
- فقرة مسؤوليات المدقق: نفس الفقرة ما عدا استخدام عبارة إعداد البيانات المالية بدلاً من إعداد البيانات المالية والعرض العادل لها.
- فقرة الرأي: برأينا فإن البيانات المالية لشركة .... عن السنة المنتهية بتاريخ ....معدة من جميع النواحي المادية بما يتفق مع متطلبات قانون ....

*** تقرير المدقق عن بيانات مالية موحدة**

- بعد العنوان يذكر عبارة تقرير المدقق عن البيانات المالية الموحدة.
- المقدمة يشير إلى البيانات المالية الموحدة (يذكر اسم الشركة الأم) وتوابعها.
- مسؤولية الادارة: يذكر البيانات المالية الموحدة لشركة...(بدون ذكر توابعها)
- مسؤوليات المدقق: البيانات المالية الموحدة لشركة .... (بدون ذكر توابعها)
- الرأي: يذكر البيانات المالية لموحدة لشركة .... (بدون ذكر توابعها)

تقرير المدقق عن البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بالاضافة لمعايير محلية:

1. لا يجوز أن يشير المدقق إلى أنه قام بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية إلا إذا التزم بها كاملةً.

2. يجوز أن يقوم بالتدقيق وفقاً للمعايير الدولية وأخرى محلية وأن يشير إلى كليهما إذا كان لا يوجد تعارض بينهما وإنما المحلية تضيف متطلبات أخرى بدون تعارض، وإذا كان هناك تعارض يشير فقط لتلك المعايير التي التزم بها. وفي حالة الإشارة إلى معايير محلية يجب الإشارة إلى بلد تلك المعايير.

3. معيار 705 : تعديلات رأي المدقق

عندما لا يتحقق أي من الشروط المذكورة في معيار 700 والتي ينبغي توافرها لإعطاء تقرير معياري نظيف (غير معدل)، وبناءً على النتائج التي يتوصل إليها المدقق فانه قد يقوم بإصدار أنواع أخرى من التقارير يكون الرأي فيها معدلاً. ويبين هذا المعيار كيفية تعديل رأي مدقق الحسابات والحالات التي يتم فيها التعديل.

بين المعيار أن تعديلات رأي المدقق متنوعة ويعود القرار فيما يتعلق بنوع التعديل إلى شيئين أساسيين:

1. طبيعة الشيء الذي يؤدي إلى التعديل، من حيث كونه أدى إلى تحريف البيانات المالية بشكل مادي أو من حيث كونه إدى إلى عدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة للحكم على مدى كون البيانات المالية التي قد تحتوي على تحريف مادي.
2. حكم المدقق المهني فيما يتعلق بمدى إنتشار(شمولية) (Pervasiveness) تأثير هذا الأمر أو احتمالية تأثيره على البيانات المالية (هل هو مادي فقط أم أن تأثيره منتشر (شامل) على البيانات المالية).

ويعتبر التأثير منتشراً (Pervasive) إذا كان من وجهة نظر المدقق يتوافر فيه الأمور التالية:

1. غير مقتصر على بند أو حساب محدد من البيانات المالية.
2. إذا كان مقتصراً على بند أو حساب محدد من البيانات المالية فإنه يمثل أو يمكن أن يمثل جزءً جوهرياً وأساسياً من البيانات المالية, أو
3. يتعلق بالافصاح الذي يعتبر اساسياً من أجل تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم هذه البيانات.

بناءً على ما ذكر أعلاه فإن المدقق يقوم بتعديل الرأي نتيجة لأحد أمرين:

1. بناءً على ما حصل عليه من أدلة، الخروج بنتيجة بأن البيانات المالية ككل ليست خالية من تحريف مادي، أو
2. لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة للاستنتاج بأن البيانات المالية ككل خالية من التحريف المادي.

طبيعة التحريف المادي

يعرف معيار 450 التحريف المادي بأنه الفرق بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح لبند مسجل في القوائم المالية والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الافصاح لذلك لبند الذي كان ينبغي أن يسجل به وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق، وبالتالي فإن التحريف المادي يمكن أن يتعلق بالأمور التالية:

1- مدى مناسبة السياسات المحاسبية المختارة. (تكون السياسة غير مناسبة إذا لم تتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق، أو أن البيانات المالية بما فيها الملاحظات لا تعكس العمليات والأحداث الاقتصادية بما يحقق العرض العادل).

2- تطبيق السياسة المحاسبية المختارة، (ويكون التطبيق فيه تحريف هنا إذا لم يتم تطبيق السياسة بثبات أو بسبب عدم صحة التطبيق، مثلاً الخطأ في عملية التطبيق) أو:

3- مناسبة وكفاية الافصاح في البيانات المالية، ويكون الافصاح غير كاف او مناسب إذا (لم تتضمن البيانات المالية جميع الافصاح اللازم وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق، أو لم يتم عرض الافصاح بما يتناسب مع ذلك الاطار، أو أن البيانات المالية لا تزود بالافصاح الضروري لتحقيق العرض العادل).

طبيعة عدم التمكن من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة:

عدم تمكن المدقق من ا لحصول على الأدلة الكافية والمناسبة يعرف عادة بالقيد على النطاق، وعادةً يمكن أن ينشأ عن أحد الأمور التالية:

1. ظروف خارجة عن إرادة المنشأة، (من أمثلة ذلك تلف سجلات المنشأة، استيلاء الجهات الحكومية على بعض المستندات الهامة لأجل غير محدد).

2. ظروف تتعلق بطبيعة وتوقيت عمل المدقق، (مثلاً في حالة استخدام الشركة لطريقة الملكية للمحاسبة على استثماراتها في الشركة التابعة، ولم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة تتعلق ببيانات الشركة التابعة للتحقق من أن طريقة الملكية تطبق بشكل صحيح، تعيين المدقق في وقت متأخر ولم يتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون، إذا قرر المدقق أن تنفيذ الاجراءات الجوهرية وحده لا يكفي وفي نفس الوقت الرقابة الداخلية غير فعالة).

3. قيود مفروضه من الادارة: (مثلاً لم تسمح الادارة للمدقق بمشاهدة العد الفعلي للمخزون، لم تسمح الادارة للمدقق طلب مصادقة خارجية لبعض أرصدة الحسابات)

ويلاحظ أن عدم تمكن المدقق من القيام بإجراء تدقيقي معين لا يشكل قيد على النطاق إذا تمكن المدقق من القيام بإجراء بديل.

تحديد نوع التعديل لرأي المحاسب القانوني:

التقارير التي يقوم المدقق فيها بتعديل رأيه تشمل ثلاثة أنواع:

- تقرير متحفظ Qualified Opinion
- الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer of Opinion
- الرأي المخالف (المعاكس أو السالب) Adverse Opinion

الجدول التالي يلخص الحالات التي تؤدي إلى إبداء كل من هذه الأراء المعدلة:

طبيعة الأمر الذي يؤدي إلى التعديل	حكم المدقق المهني حول مدى انتشار وشمولية التأثيرات أو التأثيرات المحتملة على البيانات المالية	
	مادي ولكن غير شامل أو غير منتشر	مادي وشامل أو منتشر
البيانات المالية محرفة مادياً	رأي متحفظ	رأي مخالف
عدم التمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة	رأي متحفظ	إمتناع عن إبداء الرأي

وفيما يلي بيان بهذه الأنواع والحالات التي تؤدي إليها:

أولاً: الرأي المتحفظ (غير النظيف أو المقيد) Qualified Opinion: التقرير الذي جرى فيه تعديل على التقرير المعياري والذي يعطي فيه المدقق رأياً متحفظاً. ويكون التحفظ إما بسبب كون البيانات المالية محرفة مادياً أو عدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة تأثيرها مادي لكنه غير شامل، ويكون التعديل في فقرة مسؤوليات المدقق بإضافة عبارة (بأن المدقق يعتقد بأنه حصل على أدلة كافية ومناسبة توفر أسس للرأي المعدل)، ويقوم بإضافة فقرة قبل الرأي بعنوان (أسس الرأي المتحفظ) ومن ثم يقوم بتعديل الرأي. وفيما يلي بيان بهاتين الحالتين:

1- حصول المدقق على أدلة كافية ومناسبة بأن التحريفات سواءً منفردة أو مجتمعة تصل إلى درجة المادية ولكنها غير منتشرة التأثير على البيانات المالية ككل، وهذا يؤدي عادةً إلى وجود عدم إتفاق بين المدقق والإدارة حول اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية أو كفاية الإفصاح والذي له تأثير مادي على القوائم المالية، وفي هذه الحالة يكون التحفظ في فقرة الرأي، ويوضع عنوان لفقرة الرأي يسمى (رأي متحفظ). حيث يقول المدقق برأينا وباستثناء تأثير ما تم ذكر في فقرة "أسس الرأي المتحفظ" فأن البيانات المالية تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية أو تعطي صورة حقيقية وعادلة وبما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق (هذا في حالة التقرير وفقاً لاطار العرض العادل)، أو يقول برأينا وباستثناء تأثير ما تم ذكر في فقرة "أسس الرأي المتحفظ" فأن البيانات المالية معدة من جميع النواحي المادية بما يتفق مع إطار الابلاغ المطبق وذلك في حالة التقرير بما يتفق مع إطار إلتزام معين (Compliance framework) . وفي حالة التحفظ يتم إضافة فقرة قبل فقرة الرأي يكون عنوانها (أسس التحفظ في الرأي) يوضح فيها المدقق الأمر الذي يتحفظ عليه (مع بيان قيمة الأثر على البيانات المالية إذا كان يتعلق بقيم بعض الأمور المحددة في البيانات المالية أو بالافصاحات الخاصة بقيم محددة، إلا إذا كان تحديد هذه القيم غير عملي، وإذا كان ذلك غير عملي، فإن المدقق يشير إلى ذلك في هذه الفقرة). وإذا كان التحريف يتعلق بالافصاح الوصفي فإنه يبين كيف تم تحريف الافصاح. أما إذا كان هناك تحريف مادي في

البيانات المالية يتعلق بحالات عدم إفصاح عن معلومات كان ينبغي الافصاح عنها فإن المدقق يقوم بما يلي:

- مناقشة الأمر الذي لم يتم الافصاح عنه مع المسؤولين عن التحكم المؤسسي.
- يقوم بوصف طبيعة هذا الافصاح الذي تم حذفه ضمن فقرة (أسس التحفظ في الرأي).
- إذا كان مسموحاً به قانونياً، فإنه يقوم بإضافة هذا الافصاح المحذوف، إن كان ذلك عملياً وأن المدقق حصل على أدلة كافية ومناسبة تتعلق به.

2- لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة ليبني رأيه على أساسها، ولكنه استنتج بأن التأثيرات المحتملة على البيانات المالية من التحريفات غير المكتشفة قد يكون مادياً ولكنه غير منتشر، وهذا في العادة ما يطلق عليه وجود قيد على نطاق التدقيق (حالة عدم تأكد حول أمر معين بسبب ظروف خارجة عن إرادة الشركة أو ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المدقق أو بسبب قيود من الإدارة) مما يجعل المدقق غير متأكد عن نتيجة هذا الأمر والذي يعتقد المدقق بأن تأثيره قد يكون مادياً ولكن تأثيره لا ينعكس على القوائم المالية ككل، وفي هذه الحالة يشير المدقق ضمن التحفظ بعبارة باستثناء التأثيرات المحتملة لما تم ذكره في فقرة أسس الرأي المتحفظ، (وعادة يلجأ المدقق إلى أدلة بديلة وإذا لم يتمكن من الحصول على أدلة بديلة يقوم بالتحفظ). وفيما يلي مثال لذلك:

تقرير المحاسب القانوني المستقل

إلى مساهمي شركة الاخلاص المساهمة العامة المحدودة

التقرير عن البيانات المالية

لقد قمنا ... (نفس الفقرة في التقرير النظيف).

مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

(نفس الفقرة في التقرير النظيف)..

مسؤولية المدقق

(إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي عن البيانات المالية بناءً على تدقيقنا ... البقية كما هي في التقرير النظيف) ويضاف في آخر الفقرة عبارة "نعتقد أن الأدلة التي حصلناعليها كافية ومناسبة لتزويدنا باساس لراينا المتحفظ.

تضاف فقرة تبين سبب التحفظ بعنوان (أسس التحفظ في الرأي)

لم نتمكن من الحصول على أدلة تتعلق باستثمارات الشركة في الشركة الزميلة -شركة السرور- والبالغة 100000 دينار، حيث ظهرت هذه القيمة كاستثمارات في بيانات شركة الاستقلال وكذلك حصة الشركة في أرباح شركة السرور والتي ظهرت في قائمة الدخل لشركة الاستقلال بقيمة 75000 دينار وكما هو موضح في الملاحظة رقم .... المرفقة مع القوائم المالية، ولم نتمكن من الحصول على أدلة بديلة فيما يتعلق بهذه المبالغ.

الرأي ويضاف عنوان يسمى (رأي متحفظ)

برأينا وباستثناء تأثير أي تعديلات قد تكون ضرورية بسبب ما ذكر في فقرة اسس الرأي المتحفظ،، فان البيانات المالية ..... والبقية نفس الفقرة في التقرير التنظيف.

تقرير عن مسؤوليات قانونية أخرى

(هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية في البلد)

ثانياً: الرأي المخالف (السلبي أو المعاكس) Adverse Opinion : يعطي المدقق هذا النوع من الرأي عندما يحصل على أدلة كافية ومناسبة بأن التحريفات المكتشفة سواءً كانت منفردة أو مجتمعة مادية وينتشر أثرها على القوائم المالية. وفي العادة يكون ذلك ناتجاً عن عدم اتفاق بين المدقق والإدارة حول اختيار أو تطبيق سياسة محاسبية أو كفاية الإفصاح، وفي هذه الحالة يقول المدقق في فقرة الرأي برأينا وبسبب أهمية الأمر الذي تم ذكره في فقرة "أسس الرأي المخالف" فإن البيانات المالية لا تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية أو لا تعطي صورة حقيقية وبما يتفق مع إطار الابلاغ المالي المطبق (هذا في حالة التقرير وفقاً لاطار العرض العادل)، أو يقول برأينا وبسبب تأثير ما تم ذكر في فقرة "أسس الرأي المخالف" فأن البيانات المالية غير معدة من جميع النواحي المادية بما يتفق مع إطار الابلاغ المطبق وذلك في حالة التقرير بما يتفق مع إطار إلتزام معين (Compliance framework) . ويتم إضافة فقرة قبل فقرة الرأي يكون عنوانها (أسس الرأي المخالف). ويقوم المدقق بتعديل فقرة مسؤوليات المدقق بإضافة عبارة (بأن المدقق يعتقد بأنه حصل على أدلة كافية ومناسبة توفر أسس للرأي المعدل).

ثالثاً:الامتناع عن إبداء الرأي Disclaimer of Opinion:

ويكون ذلك في حالتين:

1. عدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة كافية ومناسبة (وجود قيد على نطاق التدقيق بسبب الإدارة أو الظروف أو بسبب طبيعة عمل المدقق) ليتمكن من بناء رأيه على هذه الأدلة، وبالتالي فإن المدقق يستنتج بأن الأثر المحتمل للتحريفات غير المكتشفة، إن وجدت، سيكون مادياً ومنتشراً. وهذا يعني أن المدقق لم يتمكن من الحصول على الأدلة التي تمكنه من إبداء الرأي.
2. في بعض الحالات النادرة، وعندما يوجد حالات عدم تأكد متعددة، والتي بالرغم من إمكانية حصول المدقق على أدلة كافية ومناسبة يتعلق بكل حالة منها، يبقى الأمر من غير الممكن تشكيل رأي يتعلق بالبيانات المالية بسبب التداخل بين هذه الحالات وتأثيرها المتجمع المحتمل على البيانات المالية.

وفي هذه الحالة يقوم المدقق بإدخال التعديلات التالية على تقريره:

1. فقرة المقدمة: تبدأ الفقرة بعبارة "لقد كلفنا بتدقيق" بدلا من "لقد دققنا، أما بقية الفقرة فتبقى كما هي.
2. فقرة مسؤوليات الإدارة تبقى كما هي.
3. فقرة مسؤوليات المدقق ونطاق التدقيق فتعدل، حيث يكتب فيها فقط (إن مسؤوليتنا هي إبدء رأي عن البيانات المالية بناءاً على تدقيقنا بما يتفق مع معايير التدقيق الدولية. وبسبب القضايا التي ذكرت في فقرة "أسس الامتناع عن إبداء الرأي" فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتشكل أساساً لابداء الرأي).
4. تضاف فقرة بعنوان "أسس الامتناع عن إبداء الرأي" وذلك بعد فقرة مسؤوليات المدقق.
5. فقرة الرأي بعنوان "الامتناع عن إبداء الراي"، يشير فيها المدقق إلى الفقرة السابقة ويبين فيها أنه بسبب أهمية الأمر المذكور في فقرة "أسس الامتناع عن إبداء الرأي" فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لنتمكن من إبداء الرأي ، وبالتالي فإننا لا نبدي رأياً عن البيانات المالية.

إجراءات المدقق في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة كافية ومناسبة بسبب قيود الادارة بعد قبول المهمة:

1. الطلب من الادارة إزالة القيود.
2. إذا لم تستجب الادارة يبلغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي ما لم يكن كل المسؤولين عن التحكم يقومون بإدارة المنشأة.
3. الأخذ بعين الاعتبار القيام بإجراءات بديلة.
4. إذا لم يتمكن من الحصول على إجراءات بديلة فإنه يقوم بما يلي:

أ- إذا استنتج أن التأثير المحتمل لأي تحريف غير مكتشف على البيانات المالية يمكن أن يكون مادي ولكن غير منشر (غير شامل) فإنه يعطي رأياً متحفظاً.

ب- إذا استنتج أن التأثير المحتمل لأي تحريف غير مكتشف على البيانات المالية يمكن أن يكون مادي ومنشر (شامل)، وأنه لا يكفي التحفظ فإنه بالتالي يقوم بأحد الأمرين التاليين:.

1. الانسحاب من المهمة إذا كان ذلك عملياً ومسموح به حسب القوانين المطبقة، وفي هذه الحالة لا بد أن يبلغ الجهات المشرفة وأن يبلغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي عن أية تحريفات تم تحديدها خلال عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤدي إلى تعديل الرأي، أو:
2. إذا لم يكن الانسحاب عملي ومسموح به قانونياً (وخاصة إذا كان المدقق قد أنجز مراحل مهمة من عملية التدقيق قبل حصول القيود فإنه يستمر في العمل لغاية ما هو ممكن ومن ثم يعطي إمتناع عن إبداء الرأي مع بيان الأسباب). وإذا لم يكن مسموح قانونياً أن ينسحب من المهمة فإنه يضيف أيضاً فقرة تأكيدية.

4. معيار 706 الفقرات التأكيدية والفقرات الأخرى في تقرير المدقق

يهدف هذا المعيار إلى بيان بعض الأمور الضرورية في عملية التقرير من قبل المدقق لمستخدمي البيانات المالية، وهو يركز على أمرين:

1. قيام المدقق بلفت انتباه مستخدمي البيانات المالية إلى أمر (قضية) تم عرضه أو الافصاح عنه في البيانات المالية ولكنه من الأهمية بمكان بحيث يكون وفقاً لاجتهاد المدقق أساسي من أجل فهم مستخدي البيانات المالية لهذه البيانات.

2. قيام المدقق بلفت انتباه مستخدمي البيانات المالية إلى أمر (قضية) غير ما تم عرضه أو الافصاح عنه في البيانات المالية ولكنه من الأهمية بمكان من أجل فهم مستخدمي البيانات المالية للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقرير المدقق.

أولاً: الفقرة التأكيدية Emphasis of matter paragraph

هي فقرة تضاف في تقرير المدقق وتشير إلى أمر (قضية) تم عرضه أو الافصاح عنه في البيانات المالية(وحسب علم المدقق غير محرفة مادياً) ولكنه من الأهمية بمكان بحيث يكون وفقاً لاجتهاد المدقق أساسي من أجل فهم مستخدم البيانات المالية لهذه البيانات.

1. تضاف الفقرة بعد الرأي مباشرةً.
2. يوضع لهذه الفقرة عنوان "فقرة تأكيدية، أو التأكيد على أمر ".
3. الاشارة ضمن الفقرة إلى ذلك الأمر (أو تلك القضية) وموقعه ضمن البيانات المالية والافصاح.
4. الاشارة ضمن الفقرة إلى أن رأي المدقق لم يعدل بناءً على هذه الفقرة، أو عبارة بدون التحفظ في رأينا.

* لا بد من ملاحظة أن الفقرة التأكيدية ليست بديلاً للتحفظ أو الرأي المخالف وليست بديلاً للنقص أو الخلل في الافصاح.

أمثلة تتطلب فقرة تأكيدية:

1. التأكيد على أمر معين مثل حالة عدم تأكد تتعلق بوجود شك حول نتائج بعض القضايا القانونية المستقبلية والتي قامت الإدارة بالإفصاح عنها.
2. التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد (إذا كان مسموح به)، مثلاً معيار إبلاغ مالي جديد له تأثير شامل (منتشر) على البيانات المالية.
3. حصول كارثة كبيرة ذات أثر كبير، ولا تزال تؤثر على المركز المالي للشركة.
4. هناك بعض الحالات الأخرى التي قد يضيف فيها المدقق فقرة تأكيدية وردت في معايير أخرى مثل الأحداث اللاحقة واتفاقية التدقيق والاستمرارية والتقرير عن حالات أخرى وفقاً لمعيار رقم 800. على سبيل المثال: إذا كان هناك عدم تجانس بين البيانات

المالية والبيانات الأخرى المرفقة معها في التقرير السنوي، وهذا التعارض ناتج عن التحريف في البيانات الأخرى ورفضت الإدارة التعديل فقد يقوم المدقق بإضافة فقرة بعد الرأي تبين عدم التجانس بين البيانات المالية وهذه البيانات.

5. مثال آخر على ما ذكر في النقطة السابقة، في حالة وجود شك مادي حول قدرة الشركة على الاستمرار ولكن القوائم المالية معدة بناء على فرض الاستمرارية وأن الإدارة قامت بالتخطيط المناسب لمواجهة المشاكل التي تتعلق بالاستمرارية وقامت بالإفصاح عن ذلك، في هذه الحالة يقوم المدقق بالتأكيد على ملاحظات الإدارة حول خططها المستقبلية لمواجهة المشاكل المتعلقة بالاستمرارية بإضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي. والمثال التالي يوضح هذا النوع من التقارير:

تقرير المحاسب القانوني المستقل

إلى مساهمي شركة الاخلاص المساهمة العامة المحدودة

التقرير عن البيانات المالية

لقد قمنا ... (نفس الفقرة في التقرير النظيف).

مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية

(نفس الفقرة في التقرير النظيف)..

مسؤولية المدقق

(نفس الفقرة في التقرير النظيف)..

الرأي

(نفس الفقرة في التقرير النظيف). ويضاف بعدها الفقرة التالية وبالعنوان التالي:

التأكيد على أمر (أو فقرة تأكيدية)

بدون التحفظ في رأينا نود أن نشير الى أن البيانات المالية المرفقة تم تحضيرها وفقاً لفرض الاستمرارية بالرغم من أن الشركة تعاني من خسائر متكررة من العمليات التشغيلية ومن نقص صافي رأس المال العامل. علماً بأن البيانات المالية لم تحتو على أية تعديلات تتعلق بالنتائج غير المؤكدة.

تقرير عن مسؤوليات قانونية أخرى

(هذه الفقرة تعتمد على المتطلبات القانونية في البلد)

ثانياً: فقرة لأمر أو قضية أخرى Other Matter paragraph

هي فقرة تضاف في تقرير المدقق تشير إلى أمر (قضية) غير الأمور التي تم عرضها أو الافصاح عنها في البيانات المالية ولكنه من الأهمية بمكان من أجل فهم مستخدمي البيانات المالية للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقرير المدقق. وتضاف بعد الفقرة التأكيدية أو في أي مكان آخر يراه المدقق وذلك حسب الجزء الذي يتعلق به من التقرير.

5. فيما يتعلق بامر ضروري من أجل فهم عملية التدقيق: قد يقوم المدقق بإضافة فقرة، في الظروف النادرة، وذلك في حالة عدم تمكن المدقق من الانسحاب بالرغم من وجود قيود من قبل الادارة على نطاق التدقيق تأثيرها منتشر (شامل)، فقد يجد المدقق من الضروري إضافة فقرة تبين سبب عدم تمكنه من الانسحاب من المهمة.
6. فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق وتقرير المدقق: قد يكون مسموح به أو مطلوب قانونياً أن يقوم المدقق بتوضيح بعض الشيء عن مسؤوليات المدقق.

أمثلة على هذه الفقرات الأخرى:

7. في حالة التقرير عن مجموعة بيانات مالية معدة وفقاً لاطار إبلاغ مالي (ذات هدف عام) مثلاً إطار إبلاغ محلي، وكذلك تم إعداد مجموعة أخرى من نفس البيانات وفقاً لاطار إبلاغ مالي آخر (ذات هدف عام)، مثلاً الدولي، فإن المدقق يضيف فقرة تتعلق بهذا الأمر بعد الرأي، يشير فيها إلى أن المنشأة أعدت مجموعة أخرى من هذه البيانات وفقاً لاطار آخر وأنه صدر فيه رأي من قبل المدقق.
8. في حالة وجود قيد على عملية توزيع البيانات المالية، وذلك كون البيانات المالية ليست ذات هدف عام.
9. هناك أمثلة أخرى وردت في معايير أخرى مثل الأحداث اللاحقة والبيانات المالية المقارنة ومسؤولية المدقق عن البيانات الأخرى في التقرير السنوي.

5. تقرير مدقق الحسابات في الولايات المتحدة

لقد صدر قانون Sarbanes- Oxley Act في الثلاثين من شهر تموز لعام 2002 في الولايات المتحدة كنتيجة لما حصل من إنهيارات في بعض المؤسسات والشركات الكبرى مثل Enron and WolrdCom وقد كان لهذا القانون التأثير على مهنة التدقيق في الولايات المتحدة، ولا شك أن هذا التأثير إمتد إلى معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وخاصة في تأثيره فى تقرير مدقق الحسابات. وبناءً على هذا القانون تم تشكيل مجلس مراقبة المحاسبة الخاص بالشركات المساهمة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PACOB) وقد أسهب هذا القانون في شرح مسؤوليات الادارة ودور المدقق في التحقق من مدى قيامها بهذه المسؤوليات التي تتعلق بالبيانات المالية ومدى تأثير ذلك على تقرير المدقق.

وبناءً على هذا القانون فإن مدقق الحسابات في الولايات المتحدة أصبح مطالباً بتقويم كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية والتقرير عن ذلك للمساهمين ضمن تقريرة عن البيانات المالية حيث أصبح تقرير المدقق يتكون من خمس فقرات تشمل فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة تعريف الرقابة الداخلية وفقرة محددات الرقابة وفقرة الرأي، وفي ما يلي توضيح لهذا التقرير:

تقرير مدقق الحسابات المستقل

إلى مساهمي شركة ......

لقد قمنا بتدقيق ميزانيات شركة.... كما في 2009/12/31 و2008 وقائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية والدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية لكل من السنوات الثلاثة للفترة المنتهية بتاريخ 2009/12/31. لقد قمنا أيضا بتدقيق تقويم الادارة المبين في تقرير الادارة الخاص بالرقابة الداخلية للشركة والذي يبين مدى إحتفاظ الشركة برقابة داخلية فعالة على البيانات المالية كما في 2009/12/31 وبناء على المعايير المحددة من قبل لجنة COSO.

إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن هذه البيانات المالية وعن الاحتفاظ برقابة داخلية فعالة على البيانات المالية. إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي عن هذه البيانات المالية وعن تقويم

الادارة الخاص بالرقابة الداخلية وعن فاعلية نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالبيانات المالية وذلك بناء على تدقيقنا .

لقد قمنا بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الصادرة عن مجلس المراقبة الخاص بمحاسبة الشركات المساهمة العامة في الولايات المتحدة. إن هذه المعايير تتطلب أن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية، وفيما إذا كانت الرقابة الداخلية على البيانات المالية تعمل بفاعلية من كافة النواحي المادية. وقد شمل تدقيقنا للبيانات المالية الفحص وعلى أساس العينات والأدلة التي تؤيد المبالغ والافصاح في البيانات المالية وتقويم المبادئ المحاسبية المتبعة وتقديرات الادارة والعرض العام للبيانات. وقد شمل تدقيقنا على إختبارات الرقابة الداخلية على البيانات المالية للحصول على فهم للرقابة الداخلية على هذه البيانات وتقييم ما قدمته الادارة من تقييم لهذه الرقابة وكذلك قيامنا باختبار وتقويم تصميم الرقابة الداخلية وفاعلية تشغيلها والقيام بالاجراءات الاخرى التي تعتبر ضرورية في ظل الظروف. ونعتقد بأن تدقيقنا يشكل أساساً معقولاً لابداء رأينا.

إن الرقابة الداخلية على البيانات المالية هي عملية مصممة للحصول على تأكيد معقول حول مصداقية البيانات المالية وإعداد البيانات المالية لغايات التقارير الخارجية بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما.

إن نظام الرقابة الداخلية على البيانات المالية يشمل السياسات والاجراءات التي تتعلق بـــ:

1. الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية بتفصيل معقول وتعكس عدالة ودقة العمليات المالية وحماية الاصول.
2. الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية قد سجلت بالشكل الضروري لتسمح بإعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأن المقبوضات والمدفوعات الخاصة بالشركة قد تمت وفقاً لتفويض خاص من الادارة ومجلس الادارة.
3. الحصول على تأكيد معقول يتعلق بمنع حصول واكتشاف العمليات ذات التأثير المادي على البيانات المالية والتي تتعلق بإقتناء واستخدام والتخلص من أصول الشركة بدون تفويض مناسب.

وبسبب المحددات المتوارثة، فإن نظام الرقابة الداخلية على البيانات المالية يمكن أن لا يمنع أو يكتشف التحريفات. وكذلك فإن التصورات المستقبلية عن فعالية الرقابة الداخلية بناءً على تقويم الرقابة الداخلية في هذه الفترة تخضع لمخاطر إحتمالية أن تصبح الرقابة الداخلية غير كافية بسبب التغيرات في الظروف أو بسبب تراجع درجة الالتزام بالسياسات والاجراءات.

برأينا فان البيانات المالية المذكورة أعلاه تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية المركز المالي لشركة...... كما في 2009/12/31 و2008 ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية لكل فترة من الفترات الثلاثة المنتهية في 2009/12/31 وبما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة. وفي رأينا كذلك فإن تقويم الادارة لمدى إحتفاظ الشركة برقابة داخلية فعالة على البيانات المالية كما في 2009/12/31 معد بعدالة من كافة النواحي المادية بناءً على معايير لجنة COSO. وكذلك برأينا فإن الشركة تحتفظ ومن كافة النواحي المادية برقابة داخلية فعالة على البيانات المالية كما في 2009/12/31 بناءً على المعايير المحددة من قبل لجنة COSO.

ملخص الفصل

يعتبر تقرير مدقق الحسابات أهم مكونات عملية التدقيق حيث يشكل الناتج النهائي لها وهو وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية. وقد بينت معايير التدقيق الدولية المتطلبات الأساسية التي ينبغي توافرها في التقرير،حيث قسمت التقارير إلي تقارير معيارية وتقارير غير معيارية. أما التقرير المعياري فهو التقرير النظيف الذي يبين فيه المدقق أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من جميع النواحي المادية بدون أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية. ويعطي المدقق هذا النوع من التقارير في حالة توفر جميع القوائم المالية التي يجب إصدارها وقيام المدقق باتباع معايير التدقيق بما فيها التأهيل العلمي والعملي والاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة، وأن القوائم المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وأنه لا يوجد هناك أي ظروف تستدعي تعديلات أو فقرات توضيحية.

أما النوع الثاني فهو التقرير غير المعياري (المعدل)، ويعطي المدقق هذا النوع عندما لا يتحقق أي من الشروط التي ينبغي توفرها لإعطاء تقرير معياري، وبناء على النتائج التي يتوصل إليها المدقق فانه قد يقوم بإصدار أنواع أخرى من التقارير بدلا من التقرير المعياري النظيف، فقد يصدر تقريرا غير معياري على شكل تقرير نظيف مع فقرة شرح أو متحفظ أو معاكس أو قد يمتنع عن إبداء الرأي.

وهناك أنواع أخرى من التقارير قد يقوم المدقق بإعطائها بناء على اتفاقيات خاصة مثل تقرير الاطلاع وتقرير التحضير والتقرير عن بعض مكونات القوائم المالية وعن القوائم المالية المعدة على أسس أخرى غير المقبولة قبولا عام.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- بين أهمية تقرير مدقق الحسابات.
2- وضح العلاقة بين تطور تقرير مدقق الحسابات وتطور أهداف التدقيق.
3- وضح المقصود بعبارة "تعطي صورة حقيقية وعادلة".
4- ما هي الأنواع الرئيسية لتقارير مدقق الحسابات عن القوائم المالية.
5- ما هو التقرير المعياري.
6- بين الشروط التي يجب توفرها حتى يعطي المدقق تقريرا نظيفا.
7- ما هي محتويات التقرير المعياري بالترتيب.
8- ما هو المقصود بالتقرير المعدل الذي لا يؤثر على الرأي وما الفرق بينه وبين التقرير المعياري.
9- ما هي الحالات التي يمكن أن يعطي فيها المدقق تقريراً معدلاً لا يؤثر على الرأي.
10- ما هو التقرير المتحفظ وما هي الحالات التي يعطي فيها المدقق هذا النوع من التقارير.
11- ما المقصود بالتقرير المخالف وما هي الحالات التي يعطي فيها المدقق هذا النوع من التقارير.
12- ما المقصود بالامتناع عن إبداء الرأي وما هي الحالات التي يعطي فيها المدقق هذا النوع من التقارير.
13- بين تأثير حالة عدم التأكد على تقرير مدقق الحسابات.
14- بين تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة حول السياسات المحاسبية على تقرير المدقق.
15- ما هو الفرق بين الرأي والشهادة.
16- لماذا لا يمكن إعطاء المدقق شهادة على صحة البيانات المالية.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- إذا وجد المدقق أن هناك مبلغاً مادياً لعقود إيجار طويلة الأجل لم يتم رسملتها، فان هـذا الانحراف غير المبرر عن المبادئ المحاسبية يؤدي إلى :

أ. إعطاء رأي نظيف أو الامتناع عن إعطاء الرأي.

ب. إعطاء رأي نظيف أو متحفظ.

ج. إعطاء رأي نظيف مع فقرة شرح أو مخالف.

د. إعطاء رأي متحفظ أو مخالف حسب درجة المادية.

2- كيف يمكن للمدقق أن يعبر عن الأمور التالية في تقريره:

	انه قام باستخدام العينات	أن المبادئ المحاسبية طبقت بثبات
أ.	بشكل صريح	بشكل ضمني
ب.	بشكل ضمني	بشكل ضمني
ج.	بشكل ضمني	بشكل صريح
د.	بشكل صريح	بشكل صريح

3- على المدقق أن يقوم بالإفصاح عن الأسباب الجوهرية التي جعلته يعطي رأياً معاكساً وذلك في فقره توضيحية:

أ. تسبق فقرة النطاق.

ب. بعد فقرة الرأي.

ج. تسبق فقرة الرأي.

د. ضمن الملاحظات الخاصة بالقوائم المالية.

4- إذا كان المدقق مقتنع بأن حصول خسارة نتيجة إحدى القضايا المحاطة بعدم التأكد هـو متوسط الاحتمال، ولكن الإدارة لم تقم بالإفصاح عن ذلك ،فأنه يعطي:

أ. رأياً غير متحفظ مع فقرة توضيحية.

ب. رأياً مخالفاً.

ج. رأي متحفظاً أو امتناع عن إبداء الرأي وذلك حسب المادية.

د. رأياً متحفظاً أو مخالفاً وذلك حسب المادية.

5- إذا كان تقرير المدقق متحفظ بسبب القيود على نطاق التدقيق فان التحفظ يكون في:

أ. فقرة الرأي مع ذكر الأسباب في فقرة قبل الرأي.

ب. فقرتي الرأي والنطاق بالاضافة الى ذكر الأسباب في فقرة قبل الرأي.

ج. جميع الفقرات مع ذكر الأسباب في فقرة قبل الرأي.

د- فقرة بعد فقرة الرأي.

6- الحالات التي يمتنع فيها المدقق عن إبداء الراي تشمل:

أ. عدم الاتفاق مع الإدارة على أمر مادي وجوهري.

ب.عدم التأكد بسبب قيود الإدارة على أمر مادي وجوهري.

ج. عدم توفر الاستقلالية للمدقق.

د. ما ذكر في (ب) و (ج).

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

كمدقق حسابات لشركة الهداية بين نوع الرأي الذي تعطيه في كل من الحالات التالية:

1- تقوم شركة الهداية باظهار الممتلكات والمعدات بالقيمة السوقية والتي تزيد بشكل مادي وجوهري عن التكلفة التاريخية.

2- رفضت شركة الهداية السماح لك بمشاهدة الجرد الفعلي للمخزون علماً بان قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية ذات أهمية مادية وجوهرية.

3- لم تتمكن من الحصول على مصادقات خاصة ببعض الذمم المادية لكنك استطعت الحصول على أدلة مستندية بديلة ذات مصداقية عالية.

4- انت المدقق الرئيس للشركة وقد اعتمدت مدقق ثانوي لتدقيق جزء مادي من حسابات الشركة وأردت كمدقق رئيس الاشارة الى المدقق الثانوي في تقريرك بدون ذكر اسمه.

5- وجدت أن هناك مبلغا ماديا وجوهرياً لعقود إيجار طويلة الأجل لم يتم رسملتهابالرغم من تحقق شروط الرسملة، واعتبرت أن هذا انحراف غير مبرر عن المبادئ المحاسبية.

6- إذا كنت مقتنع بأن احتمال حصول خسارة نتيجة إحدى القضايا المقامة على الشركة والمحاطة بدرجة ضعيفة جداً من عدم التأكد، ولكن الإدارة لم تقم بالإفصاح عن ذلك.

التمرين الثاني

فيما يلي تقرير مدقق الحسابات المحضر من قبل مكتب الأمانة للتدقيق، علما بأن المكتب انتهى من التدقيق في 2/15/ 2015 وتم تسليم التقرير إلى العميل في 2015/3/15.

تقرير مدقق الحسابات

إلى رئيس مجلس إدارة شركة الاتحاد المساهمة العامة المحدودة

لقد قمنا بفحص القوائم المالية لشركة الاتحاد كما في 31/ 2014/12 و 2013 . لقد قمنا بالفحص وفقا لمعايير المحاسبية الدولية، وقمنا بالفحص على أساس العينات جميع الأدلة التي تدعم القيم والإيضاحات في القوائم المالية. نعتقد أن تدقيقنا يوفر أسس معقولة لإبداء الرأي.

برأينا، وباستثناء ما يتعلق بتأثير عدم رسملة بعض الإيجارات الرأسمالية والتي ينبغي رسملتها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، فان البيانات المالية المذكورة أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي لشركة الاتحاد كما في 2014/12/31، وبالانسجام مع معايير المحاسبية الدولية.

مكتب الأمانة لتدقيق الحسابات

2014/12/31

المطلوب:

1- بين المخالفات التي وردت في هذا التقرير (لا تكتب التقرير من جديد).

2- وضح الحالات التي يمتنع فيها المدقق عن اصدار رأي في القوائم المالية.

التمرين الثالث

فيما يلي نموذج لتقرير مدقق حسابات خارجي لإحدى الشركات المساهمة والذي تم تعيينه لهذا العام لأول مرة لهذه الشركة:

تقرير مدقق الحسابات المستقل

إلى مجلس إدارة شركة الزهور

" لقد قمنا بتدقيق ميزانية شركة الزهور كما في 2014/12/31 ونتيجة الأعمال وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية بذلك التاريخ، وفي رأينا وباستثناء عدم كفاية مخصص الديون المشكوك فيها، فان الحسابات الختامية تظهر بصدق نتيجة أعمال الشركة عن السنة المنتهية في 2014/12/31 وميزانية الشركة كما في 2014/12/31".

البيرق لتدقيق الحسابات

2015/2/15

المطلوب :

1- تحديد نوع رأي المدقق الوارد في التقرير السابق.
2- إبداء وجهة نظرك في شكل وصياغة هذا التقرير وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، ومدى توفر الأركان الشكلية الضرورية لسلامة هذا التقرير.
3- عرف المادية (الأهمية النسبية) وبين أثرها على هذا التقرير وعلى التقارير بشكل عام.

التمرين الرابع

يقوم مكتب الفداء بتدقيق حسابات شركة الإسراء المساهمة العامة المحدودة لسنة 2014 حيث قام المكتب بالتدقيق وتبين له أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة إلا أنه يوجد تغيير في طريقة الإهتلاك من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص والتي نتج عنها أثر مادي على البيانات المالية وقد قامت الإدارة بالإفصاح عن التغيير وآثاره وتبين أن التغيير ناتج عن ظروف تبرر التغيير. وقد انتهى المكتب من العمل الميداني بتاريخ 2/15/ 2015 وقام بكتابة التقرير وتوقيعه بتاريخ 2/22/ 2015 وتسليمه للعميل بهذا التاريخ.

المطلوب: كتابة تقرير مدقق الحسابات بكافة تفاصيله.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم بإجراء بحث ميداني لدراسة مدى تأثير أراء المدقق المتحفظة على سعر السهم، مع الأخذ بعين الاعتبار انواع التحفظات المختلفة.

2- ناقش مدى أهمية تقرير مدقق الحسابات في الأمور التالية:

- تقليل فجوة التوقعات.
- التأثير على القرارات الاستثمارية لمستخدمي البيانات المالية.
- استمرارية مدقق الحسابات وأتعاب التدقيق.

3- ناقش مدى تأييدك لأن يكون تقرير مدقق الحسابات تقريراً نمطياً معيارياً في جميع الحالات المتشابهة أو أن يكون التقرير غير نمطي وأن تترك الحرية للمدققين لاختيار شكل وطول ومحتوى التقرير.

الفصل العاشر

تقارير المدقق عن قضايا أخرى
Audit Reports On Other Issues

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارئ من الإلمام بالأمور التالية:

10

- تقرير المدقق عن البيانات المالية المقارنة والمقابلة.
- تقرير المدقق عن المعلومات الأخرى.
- تقرير المدقق عند التكليف لأغراض خاصة.
- تقرير الاطلاع (المراجعة)
- تقرير المدقق عن البيانات المالية المستقبلية.
- الارتباط للقيام بإجراءات متفق عليها تتعلق بالبيانات المالية
- تقرير التحضير.

الفصل العاشر

تقارير المدقق عن قضايا أخرى

1. مقدمة

يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقديم أنواع متعددة من الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية، ومن هذه الخدمات ما يتطلب إصدار تقرير مكتوب حول الخدمة التي قدمها وما توصل إليه من نتائج ومنها ما لا يتطلب إصدار تقرير مكتوب. ويتناول هذا الفصل بعض هذه الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية التي تتطلب إصدار تقرير مكتوب موجه لمستخدمي البيانات المالية الداخليين أو الخارجيين بالإضافة لبعض القضايا الأخرى التي تتعلق بالبيانات المالية، مثل البيانات المالية المقابلة والمقارنة والبيانات الأخرى المرفقة مع البيانات المالية. أما الخدمات التأكيدية فهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات لغايات اتخاذ القرارات ومعظمها يتطلب إصدار تقرير مكتوب وتسمى خدمات التصديق. فخدمات التصديق هي خدمات تأكيدية يقوم من خلالها المحاسب القانوني بإصدار تقرير عن مدى مصداقية التأكيدات المقدمة من جهة معينة إلى جهة أو جهات أخرى، وتشمل خدمات تدقيق البيانات المالية والاطلاع أو المراجعة وفحص البيانات المالية المستقبلية، والتكليف للقيام بمهام خاصة، والقيام بإجراءات متفق عليها تتعلق ببعض بنود البيانات المالية وتدقيق بعض مكونات البيانات المالية وتدقيق شروط الاتفاقيات وخدمات التصديق التي تتعلق بتكنولوجيا المعلومات، وتشمل خدمات التصديق الخاصة بالشبكة العنكبوتية وخدمات التصديق الخاصة بالنظم الإلكترونية. أما الخدمات غير التأكيدية التي يقدم فيها المحاسب القانوني تقريراً مكتوباً لكنه لا يتعلق بتأكيدات يقدمها طرف آخر، وبالتالي فإن المدقق لا يعطي تأكيداً عن مصداقية تلك البيانات فتشمل خدمات تقييم الأداء، والخدمات الاستشارية وخدمات التخطيط المالي وخدمة تحضير البيانات المالية. وتعني عملية التحضير وفقاً للمعايير قيام المدقق بإعداد البيانات المالية أو إجراءات مسك الدفاتر الخاص بالعميل أو بأي شركة أخرى غير العميل حسب الاتفاق، ولا تشمل هذه المهمة إبداء الرأي في هذه البيانات. وسيتم تناول بعض هذه الخدمات في بقية هذا الفصل.

2. رأي المدقق في البيانات المالية المقارنة أو المقابلة: (معيار رقم 710)

بين معيار التدقيق الدولي رقم 710 أن البيانات المالية للشركات تتضمن بيانات مالية لسنتين متتاليتين السابقة والحالية، وبالتالي فان المدقق معني بجميع هذه البيانات، ولكن عادة يتم التفريق بين نوعين من البيانات الخاصة بالسنة السابقة، حيث أن هذه البيانات قد تعتبر أرقام مقابلة أو بيانات مالية مقارنة:

فإذا اعتبرت الأرقام الخاصة بالسنة السابقة أرقام مقابلة فهذا يعني أنه ينطبق عليها ما ينطبق على الإيضاحات والإفصاح الخاص ببيانات السنة الحالية، وبالتالي فإن المدقق لا يقوم بالإشارة إلي هذه البيانات أو الأرقام بشكل منفصل في تقريره باعتبار أنها جزء من البيانات المالية الخاصة بالسنة الحالية، وعلى المدقق أن يقوم بتطبيق بعض الإجراءات الخاصة بهذه البيانات مثل التأكد من أن السياسات المحاسبية المطبقة عليها تنسجم مع ما طبق على الفترة الحالية وبخلاف ذلك يجب أن يكون هناك إفصاح كاف ومناسب عن التغيرات، وأن يتأكد من مدى انسجام البيانات المقابلة مع الإفصاح الخاص بالفترة السابقة وأية تعديلات تمت في تلك الفترة. أما إذا كانت تلك البيانات لم تدقق من قبل أو أنها مدققة من قبل مدقق آخر فيقوم المدقق ببعض الإجراءات الخاصة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية.

أما إذا اعتبرت الأرقام الخاصة بالسنة السابقة بيانات مالية مقارنة، فلا بد من الإشارة إليها في تقرير مدقق الحسابات باعتبار أنها بيانات قائمة بذاتها وليست كجزء من البيانات المالية الحالية.

1.2 مسؤولية المدقق عن البيانات المالية المقابلة والمقارنة:

على المدقق التحقق مما يلي:

1. أن البيانات المالية المقابلة أو المقارنة تحقق متطلبات إطار الإبلاغ المالي المطبق.
2. أن السياسات المحاسبية المطبقة على الأرقام المقابلة أو المقارنة تتفق مع تلك المطبقة على بيانات السنة الحالية، وإذا كان هناك تغيير في هذه السياسات أن يكون هناك إفصاح كاف.

3. أن الأرقام المقابلة أو المقارنة تتفق مع الملاحظات والإفصاح الخاص بتلك الأرقام، وإذا كان هناك أي تعديلات أن يكون هناك إفصاح كاف.
4. إذا كانت البيانات المقابلة أو المقارنة مدققة من قبل مدقق آخر أو أنها غير مدققة فإن المدقق يقوم أيضاً بالتحقق مما ذكر في النقاط السابقة.

2.2 تقرير المدقق عن البيانات المقابلة:

1. بشكل عام لا يشير المدقق في تقريره للبيانات المالية المقابلة باعتبارها بيانات تابعة لبيانات السنة الحالية وجزء منها.
2. إذا كان تقرير المدقق عن البيانات المالية في السنة السابقة غير نظيف، ولم يتم إزالة السبب الذي أدى إلى إعطاء ذلك النوع من الرأي، وذلك له أيضاً تأثير مادي على بيانات السنة الحالية فإن تقرير المدقق يجب أن يعدل لهذه السنة وكذلك فيما يتعلق بالبيانات المقابلة. أما إذا لم يكن لذلك تأثير مادي على بيانات السنة الحالية فإنه يتم تعديل التقرير فقط بالنسبة للبيانات المقابلة.

أما إذا تمت إزالة السبب الذي أدى إلى إعطاء ذلك النوع من الرأي، فإن تقرير المدقق الحالي يجب أن لا يشير إلى البيانات المقابلة، ولكن إذا كان لذلك تأثير جوهري على السنة الحالية فإنه يمكن إضافة فقرة تأكيدية.

3. إذا تبين للمدقق من خلال تدقيقه لبيانات السنة الحالية وجود تحريفات لها أثر مادي على بيانات السنة السابقة التي صدر بشانها رأي نظيف، فإنه يطبق عليها ما ينطبق على الأحداث اللاحقة. وعلية أن يتحقق مما إذا كانت تلك البيانات قد تم إعادة إصدارها بعد تعديلها وفي هذه الحالة لا بد من التحقق من أن البيانات المقابلة تتفق مع تلك التي تم إعادة إصدارها. أما إذا لم يتم إعادة إصدار البيانات السابقة وأنه لم يتم تعديل الأرقام المقابلة أو الافصاح عن ذلك فإن المدقق يقرر أن يصدر تقريراً معدلاً عن البيانات المالية للفترة الحالية ويتعلق التعديل بالبيانات المقابلة المرفقة مع بيانات السنة الحالية. ولكن إذا تبين أنه تم تعديل الأرقام المقابلة لتعكس الأثر الصحيح أو تم الافصاح المناسب ضمن البيانات المالية للسنة الحالية فإن المدقق يكتفي بفقرة تأكيدية.

4. إذا كانت البيانات المقابلة مدققة من قبل مدقق آخر فإنه يمكن الإشارة إلى ذلك في تقريره وفي هذه الحالة لا بد من الإشارة إلى نوع التقرير الذي أصدره المدقق الآخر والسبب والتاريخ.
5. إذا كانت الأرقام المقابلة غير مدققة فلا بد من الإشارة إلى ذلك في تقريره مع ضرورة القيام بالإجراءات المناسبة للتحقق من الأرصدة الافتتاحية.
6. إذا تبين للمدقق الحالي أن البيانات المقابلة محرفة تحريفاً مادياً فإنه لا بد من تعديلها وإلا فإن المدقق يقوم بتعديل تقريره حسب التحريف ودرجة ماديته.

3.2 تقرير المدقق عن البيانات المالية المقارنة:

1. تعتبر البيانات المالية المقارنة بيانات مالية قائمة بذاتها، وعلى المدقق إعطاء رأي يتعلق بها كما يعطي رأي يتعلق ببيانات السنة الحالية مع إحتمال إختلاف الرأي حول البيانات المقابلة عن الرأي حول بيانات السنة الحالية.
2. إذا قام المدقق بإبداء رأي حول البيانات المقارنة يختلف عن الرأي الذي أعطي عنها في السنة السابقة بسبب ظروف مستجدة فإنه لا بد أن يبين الأسباب التي جعلته يعطي رأياً مختلفاً في فقرة تفسيرية.
3. إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر فقد يقوم المدقق الآخر بإصدار تقرير حول تلك البيانات بينما يقوم المدقق الجديد بإصدار تقريره عن البيانات الخاصة بالفترة الحالية فقط. وقد يقوم المدقق الجديد بالإشارة إلى أن البيانات المقارنة تم تدقيقها من قبل مدقق آخر ويبين الرأي الذي أعطاه وأسبابه وتاريخه.
4. إذا تبين للمدقق من خلال تدقيقه لبيانات السنة الحالية وجود تحريفات لها أثر مادي على بيانات السنة السابقة التي صدر بشأنها رأي نظيف، فإن المدقق يقوم بالاتصال بالمدقق السابق بعد موافقة الإدارة ويطلب منه تعديل البيانات المالية للسنة السابقة وإعادة أصدار تقرير حولها وفي هذه الحالة يقوم المدقق الجديد بإصدار تقريره عن البيانات الخاصة بالفترة الحالية فقط. وقد يقوم المدقق الجديد بالإشارة إلى أن البيانات المقارنة تم تدقيقها من قبل مدقق آخر ويبين الرأي الذي أعطاه وأسبابه وتاريخه.

5. في الحالة السابقة إذا رفض المدقق السابق تعديل البيانات أو إعادة إصدار التقرير فإن المدقق الجديد يشير إلى تقرير المدقق السابق في فقرة المقدمة.
6. إذا تبين للمدقق الحالي أن البيانات المقارنة محرفة تحريفاً مادياً فإنه لا بد من تعديلها وإلا فإن المدقق يقوم بتعديل تقريره حسب التحريف ودرجة ماديته.

3. المعلومات الأخرى في مستندات تحتوي على بيانات مالية مدققة: (معيار رقم 720)

يقصد بالمعلومات الأخرى المعلومات المالية وغير المالية التي تكون في التقرير السنوي مرفقةً مع القوائم المالية، مثل تقرير مجلس الإدارة حول الخطط والتوقعات والأنشطة والملخصات المالية وأسماء أعضاء مجلس الإدارة. فعلى المدقق أن يتحقق من مدى تطابق (تماثل) هذه المعلومات مع البيانات المالية، ويقصد بعدم التماثل وجود تناقض مادي بين هذه البيانات.

وعلى المدقق أن يحصل على المعلومات الأخرى والحقائق الخاصة في الوقت المناسب حتى يتمكن من الحكم على مدى التماثل قبل أن يقوم بإصدار تقريره، ولكن في بعض الحالات قد يحصل على هذه المعلومات بعد صدور التقرير، ففي هذه الحالات فإنه يطبق على هذه المعلومات ما ينطبق على الأحداث اللاحقة.

إذا كان عدم التماثل ناتج عن تحريف في المعلومات الأخرى فإن المدقق يطلب إجراء التعديل اللازم على هذه المعلومات، وإلا فإنه قد يقوم بإضافة فقرة تفسيرية تبين هذا التحريف أو يقرر الامتناع عن إبداء الراي أو الانسحاب من المهمة بعد الاستشارة القانونية.

أما إذا كان عدم التماثل ناتج عن تحريف في البيانات المالية فإن المدقق يطلب إجراء التعديل اللازم على البيانات المالية، وإلا فإنه قد يقوم بإعطاء رأي متحفظ أو مخالف حسب المادية.

4. تقرير المدقق عند التكليف لأغراض خاصة: (معيار رقم 800)

قد يكلف المدقق بالقيام بتدقيق بيانات مالية معدة على أسس محاسبية أخرى غير المقبولة قبولاً عاماً مثل الأساس النقدي، أو القيام بتدقيق بعض مكونات البيانات المالية أو تدقيق

بعض الاتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات المالية. وفي جميع هذه الحالات يجب أن تكون شروط الاتفاقية واضحة في رسالة الارتباط سواءً كانت رسالة ارتباط خاصة بهذه المهام أم نفس رسالة الارتباط الخاصة بعملية التدقيق. أما تقرير المدقق في هذه الحالات فهو يتكون من نفس الاركان الشكلية لتقريره عن البيانات المالية, إلا أنه يتم إجراء بعض التغييرات التي تناسب طبيعة التكليف وشرح طبيعة المهمة والإجراءات التي يقوم بها المدقق. وفيما يلي توضيح لبعض هذه الأنواع من التكليف:

1. التقرير عن بيانات معدة وفقاً لأسس غير المتعارف عليها: في هذه الحالة ما يقوم به المدقق مشابه لما يقوم به في عملية التدقيق العادية ولا بد من الإشارة إلى الاساس أو ألأسس المتبعة بشكل واضح في تقريره في فقرة النطاق وفقرة الرأي أو أن يشير إلى الملاحظة التي تبين ذلك في البيانات المالية. ويبين رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات المالية أعدت من كافة النواحي المادية وفقاً لهذا الأساس المشار إليه. ويستخدم المدقق نفس العبارات (تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من كافة النواحي المادية). ومن أمثلة ذلك التقرير عن بيانات معدة على أسس ضريبية، أو معدة على الأساس النقدي أو بيانات تتعلق بالمؤسسات الحكومية معدة على أسس أخرى. وعلى المدقق أن يتأكد من أن البيانات المالية معنونة بشكل يبين أنها غير معدة وفقاً لمعايير الابلاغ المالي الدولية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأنها تحتوي ما يشير إلى الأساس المحاسبي المستخدم وبخلاف ذلك على المدقق أن يقوم بتعديل تقريره بما يراه مناسباً.
2. التقرير عن بعض مكونات البيانات المالية مثل التقرير عن الذمم المدينة أو إحدى القوائم المالية مثل الميزانية. وقد يقوم المدقق بهذه المهمة أثناء قيامة بتدقيق البيانات المالية للشركة، أو قد يقوم بهذه المهمة فقط. وفي جميع الحالات لا بد أن تكون هناك اتفاقية واضحة ومنفصلة تتعلق بهذه المهمة. وعند قبول هذه المهمة على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى الحاجة إلى القيام باختبارات خاصة ببعض الحسابات الأخرى ذات العلاقة والتي قد يكون لها تأثير مادي على الجزء أو الحساب المكلف بتدقيقه. ويعطي المدقق رأيه بهذا الحساب أو النشاط المشار إليه بالمهمة حيث يبين فيما إذا كان

متفقاً مع المعايير ويظهر بعدالة من كافة النواحي المادية. ولا بد أن يشير التقرير إلى إطار الابلاغ المالي المطبق والذي بناءً عليه تم إعداد هذا الجزء أو أن يشير المدقق إلى الاتفاقية التي تبين هذا الإطار أو الأساس. وإذا كان رأي المدقق عن البيانات المالية الكاملة مخالف أو إمتناع فإنه قد لا يتمكن من إبداء راي حول هذا الجزء إذا كان يمثل جزءاً مادياً من هذه البيانات.

3. التقرير عن مدى الالتزام بشروط الاتفاقيات: حيث تكون مهمة المدقق التحقق من مدى التزام العميل بشروط الاتفاقيات، ويجب أن لا يقبل المدقق التقرير عن مدى الالتزام بهذه الاتفاقيات إلا عندما تكون بشكل عام الأمور الواجب الالتزام بها تتعلق بالقضايا المحاسبية والمالية التي تقع ضمن نطاق كفاءة المدقق. وعندما تكون هناك بعض القضايا من ضمن الاتفاقية المتعاقد عليها تقع خارج اختصاص المدقق فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار الاستعانة بخبير. أما بالنسبة للتقرير فإنه يبين مدى تقيد المنشأة بمتطلبات الاتفاقية.

4. التقرير عن ملخصات البيانات المالية: ويقصد بالملخصات مختصر للبيانات المالية أقل تفصيلاً من البيانات المالية الكلية. ويجب أن لا يقبل المدقق القيام بهذه المهمة ما لم يكن هو مدقق البيانات المالية الكاملة، ولذلك يجب أن تشير هذه الملخصات إلى البيانات التي أخذت منها وأنه من أجل الحصول على فهم أفضل للمركز المالي ونتيجة الأعمال يفضل قراءة هذه الملخصات مع أحدث بيانات مالية كاملة. وعادةً تعنون هذه الملخصات بعنوان (بيانات مالية ملخصة محضرة من البيانات المالية المدققة للسنة المنتهية بتاريخ ...). أما تقرير المدقق عن هذه الملخصات فيجب ان يشير إلى أن هذه ملخصات للبيانات المالية، وأن يشير إلى رأيه حول البيانات المالية الكلية وتاريخ ذلك. أما رأي المدقق في الملخصات فيشير إلى مدى التطابق بين هذه الملخصات والبيانات المالية التي لخصت منها، وإذا كان رأيه في البيانات المالية الأصلية غير نظيف (أو معدل)، فعليه الإشارة إلى أن هذه البيانات أخذت من بيانات مالية تم إعطاء رأي غير نظيف (معدل) عنها. ولا يعبر عن رأيه بهذه الملخصات بعبارات "تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة" لأن هذه الملخصات لا تحتوي على كافة المعلومات المطلوبة

وفقاً لاطار الابلاغ المالي المطبق. وبشكل عام فإن تقرير المدقق عن الملخصات يحتوي على العناصر التالية:

- العنوان.
- الجهة التي يوجه لها التقرير.
- تحديد البيانات المالية المدققة التي أخذت منها الملخصات.
- رأي يبين مدى انسجام الملخصات مع البيانات التي أخذت منها الملخصات.
- إذا كانت هذه الملخصات مأخوذة من بيانات مالية أصدر بها المدقق تقريراً معدلاً، ولكنه مقتنع بعرض هذه الملخصات، فإن تقريره يجب أن يبين أنه بالرغم من انسجام هذه الملخصات مع البيانات المالية التي أخذت منها، إلا أنها مأخوذة من بيانات مالية مدققة وصدر بشأنها تقريراً معدلاً.
- عبارة تشير إلى أنه من أجل الحصول على فهم أفضل للأداء المالي والمركز المالي فإنه يفضل قراءة هذه الملخصات مع أحدث بيانات مالية كاملة تتعلق بها الملخصات وتقرير المدقق عنها.
- التاريخ والعنوان التوقيع

5. الاطلاع (المراجعة): معيار رقم 2400

يبن المعيار بأن الاطلاع هو مهمة أقل مستوى من التدقيق، حيث يقوم المدقق بمجموعة من الاستفسارات والإجراءات التحليلية، يكون الهدف منها بيان فيما إذا لم يرد إلي إنتباه المدقق بان البيانات المالية لا تتفق مع أسس معينة متفق عليها، وعادة تتعلق هذه المهمة بالبيانات المالية المرحلية أو بيانات غير الشركات المساهمة. ويقوم المدقق بهذه المهمة بناء على إتفاقية منفصلة وتحدد أتعابها بشكل منفصل عن أتعاب عملية التدقيق، ويجب على المدقق أن يراعي معايير التدقيق في تنفيذه لهذه المهمة. ويقوم المدقق بتنفيذ هذه المهمة من خلال الاستفسارات الموجهة للإدارة والموظفين سواء عن أمور تتعلق بالرقابة الداخلية أو بغيرها ويقوم بمراجعة محاضر الاجتماعات وإجراء عمليات التحليل وعقد

المقارنات. وقد بين المعيار الدولي أنه على المدقق أن يراعي جميع قواعد السلوك المهني بما فيها الاستقلالية عند قيامه بمهمة الاطلاع.

ويقوم المدقق بمهمة الاطلاع وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مراعياً معيار الاطلاع من أجل الخروج بتأكيد سلبي Negative Assurance عن البيانات المالية. ويعني التأكيد السلبي أنه في حالة عدم اكتشاف المدقق لتحريفات مادية في البيانات التي إطلع عليها يبين هذا الأمر بشكل سلبي حيث يقول بانه لم يظهر له من خلال عملية الاطلاع ما يشير إلى أن البيانات المالية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة (أو لا تظهر بعدالة من كافة النواحي الجوهرية). ولا بد من تمييز هذا النوع من التأكيد عن الرأي السلبي (المخالف) الذي يعطيه المدقق في عملية التدقيق والذي يعني أن البيانات المالية تحتوي على تحريفات مادية وجوهرية وأن البيانات المالية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة.

أنواع التأكيدات التي يمكن أن يعطيها المدقق في حالة الاطلاع حسب المعيار:

1. التأكيد السلبي والذي يعطيه في حالة عدم وجود أي تحفظات لدى المدقق وكما ذكر في الفقرة السابقة.
2. التحفظ على التأكيد السلبي: إذا تبين للمدقق وجود تحريف مادي في البيانات المالية أو كان هناك عدم تأكد حول بعض بنود القوائم المالية بدرجة مادية فإن المدقق يعطي تحفظاً على التأكيد السلبي، حيث يقوم ببيان أسباب التحفظ في فقرة تسبق فقرة الرأي ومن ثم يذكر في فقرة الرأي عبارة (برأينا وباستثناء ما ذكر أعلاه، لم يتبين لنا من خلال عملية الاطلاع ما يشير إلى أن البيانات المالية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة).
3. إعطاء رأي معاكس (مخالف)، وذلك إذا تبين للمدقق من خلال عملية الاطلاع وجود تحريفات مادية وجوهرية. في هذه الحالة يكون التأكيد بشكل إيجابي وليس بشكل سلبي.
4. الامتناع عن إعطاء أي نوع من التأكيد وذلك في حالة عدم التأكد التي تصل إلى درجة مادية وجوهرية.

مكونات تقرير الاطلاع

- العنوان: تقرير الاطلاع.

- الجهة التي يوجه إليها التقرير: وهي الجهة التي طلبت القيام بعملية الاطلاع.
- فقرة المقدمة: وتشمل البيانات المالية التي تم الاطلاع عليها وإسم الشركة والفترة المالية ومسؤولية الإدارة والمدقق.
- فقرة النطاق ويبين فيها المدقق طبيعة عملية الاطلاع ويشير إلي معايير التدقيق المتبعة. ولا بد أن يشير المدقق إلى أن عملية الاطلاع مقتصرة على الاستفسارات والإجراءات التحليلية، وأن يشير إلى أنه يقوم بعملية الاطلاع التي لا ترتقي لمستوى التدقيق.
- فقرة الرأي حيث يبين فيها التأكيد السلبي.
- تاريخ التقرير وهو تاريخ الانتهاء من العمل الميداني الخاص بعملية الاطلاع.
- عنوان المدقق وتوقيعه.

وفيما يلي نموذج لتقرير الاطلاع في حالة عدم وجود تحفظات

تقرير الاطلاع إلى ....

لقد قمنا بالاطلاع على ميزانية شركة الهداية كما بتاريخ 2009/12/31 ونتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية بذلك التاريخ . إن مسؤولية هذه البيانات تقع على عاتق إدارة الشركة وإن مسؤوليتنا تنحصر في القيام بعملية الاطلاع وإبداء الرأي في هذه البيانات بناءً على عملية الاطلاع.

لقد قمنا بالاطلاع وفقاً لمعيار التدقيق الدولي الخاص بالاطلاع والذي يتطلب التخطيط من أجل الخروج بتأكيد معتدل عن مدى خلو البيانات من التحريفات المادية. وقد شملت عملية الاطلاع القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين والقيام بالإجراءات التحليلية، علماً بأن عملية الاطلاع لا ترتق إلى مستوى التدقيق ولذلك لا نعطي رأياً كما في عملية التدقيق.

وعلى أساس ما قمنا به من عملية إطلاع، فإنه لم يرد إلى إنتباهنا ما يشير إلى أن البيانات المالية لا تعطي صورة حقيقية وعادلة، وحسب معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المحلية.

التاريخ وإسم المدقق وتوقيعه وعنوانه

6. فحص التوقعات المستقبلية: (معيار 3400)

لقد بين المعيار أن التوقعات المالية هي المعلومات المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها بناءً على أسس إفتراضية (وتسمى تصورات) أو بناءً على فرضيات تقوم على أفضل التوقعات (وتسمى التنبؤات) وتتعلق هذه المعلومات بالأحداث التي تتوقع المنشاة حدوثها مستقبلاً. والمدقق غير مكلف بتدقيق هذه التوقعات إلا أنه يمكن أن يقبل القيام بتدقيقها كمهمة منفصلة. ومهمة المدقق في هذه الحالة تنحصر في التحقق من الأمور التالية:

1- التحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة في إعداد التوقعات وفيما إذا كانت تمثل أسس إفتراضية تنسجم مع هدف إعداد التوقعات، أم أن هذه الأسس تمثل أفضل التوقعات المعقولة التي يمكن الاعتماد عليها.
2- التحقق مما إذا كانت التوقعات المالية قد أعدت فعلاً وفقاً لهذه الأسس والافتراضات.
3- التحقق من عرض هذه المعلومات والأمور المادية الخاصة بها بشكل مناسب، مع الإشارة فيما إذا كانت الأسس المتبعة هي إفتراضية أم أنها تمثل أفضل التوقعات.
4- التحقق مما إذا كانت هذه التوقعات تنسجم مع البيانات المالية التاريخية التي أعدت وفقاً للمباديء المحاسبية، وكذلك أن هذه التوقعات تنسجم مع هذه المباديء.

وقد بين المعيار أن على المدقق أن ياخذ بعين الاعتبار الأمور التالية عند قبوله لمهمة تدقيق البيانات المالية المستقبلية:

1- أهداف التوقعات المالية والجهات التي يمكن أن تستخدمها.
2- التحقق مما إذا كانت الأسس المتبعة هي إفتراضية ام أنها تمثل أفضل التوقعات.
3- التحقق من المرفقات مع هذه التوقعات.
4- الفترة التي تغطيها التوقعات (وهذه الفترة عادةً تتأثر ببعض العوامل مثل طول الدورة التشغيلية ومدى الثقة بالمنشاة ونشاطها وظروفها وطبيعة الاحتياجات لهذه التوقعات).

ولا بد من الإشارة بأن المدقق غير مطالب بجمع الأدلة لكي يحكم على مدى صحة الافتراضات، ولكنه مطالب بأن يكون لديه تأكيد معقول بعدم وجود ما يشير إلى عدم واقعيتها، والتحقق من إنسجام هذه الافتراضات مع التوقعات التي أعدت وفقاً لها.

وإذا تبين للمدقق أن الأسس التي تم الاعتماد عليها في إعداد التوقعات غير واضحة أو غير واقعية أو أنها لا تنسجم مع الأهداف التي من أجلها تم إعدادها فإن المدقق لا يقبل هذه المهمة، وإذا تبين له ذلك لاحقاً فإنه ينسحب من المهمة. وكذلك إذا تبين للمدقق أن البيانات المالية التاريخية قد صدر فيها رأي معدل أو أن المنشأة في بداية تكوينها فلا بد أن يأخذ بعين الاعتبار تأثير ذلك على الإجراءات التي سيقوم بها.

وإذا تبين للمدقق أن بعض الافتراضات المهمة لا توفر أساساً معقولاً لإعداد التوقعات فإنه يعطي تقريراً مخالفاً أو ينسحب من المهمة. وإذا كان هناك عدم تأكد فإنه ينسحب من المهمة أو يمتنع عن إبداء الرأي.

تقرير المدقق عن التوقعات

يتكون تقرير المدقق عن التوقعات المالية من الأركان الشكلية التالية:

1- العنوان: تقرير مدقق الحسابات عن التوقعات المالية.

2- الجهة التي يوجه لها التقرير: الجهة التي كلفت المدقق بالمهمة.

3- بيان المعلومات المتوقعة بأسمائها والشركة ذات العلاقة والفترة الزمنية.

4- الإشارة إلى معايير التدقيق المتبعة والإشارة إلى مسؤولية الإدارة عن هذه التوقعات والافتراضات التي بنيت على أساسها وكذلك الإشارة إلى الغرض من إعدادها.

5- التأكيد السلبي عن مدى كون الافتراضات تمثل أسس معقولة لإعداد التوقعات ومن أن التوقعات معدة وفقاً لهذه الأسس ومن أنها تنسجم مع المعايير.

6- الإشارة إلى أن النتائج الفعلية قد تختلف عن التوقعات بسبب الظروف غير المتوقعة.

7- توقيع المدقق وعنوانه، وتاريخ التقرير الذي يمثل تاريخ الانتهاء من الإجراءات التي قام بها المدقق.

7. الارتباط للقيام بإجراءات متفق عليها تتعلق بالبيانات المالية: (معيار رقم 4400)

يتعلق هذا المعيار بحالة قيام المدقق بإجراءات متفق عليها تتعلق ببعض مكونات البيانات المالية أو بإحدى القوائم المالية أو إجراءات تتعلق بالبيانات المالية ككل. فقد يتم الاتفاق على القيام بإجراءات تتعلق بالذمم المدينة أو المخزون أو قائمة الدخل أو بكافة البيانات المالية.

وفي هذه الحالة فإن المدقق يبين في تقريره كل إجراء قام به ونتيجة ذلك الاجراء دون أن يعطي رأياً في البيانات المالية ككل أو بكامل ذلك الجزء الذي تتعلق به هذه الإجراءات. وعند قيام المدقق بهذه الإجراءات عليه الالتزام بكافة قواعد السلوك المهني الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين باستثناء الاستقلالية، إلا إذا نصت الاتفاقية على غير ذلك وعلى المدقق أن يشير إلى حالة عدم الاستقلالية في تقريره.

يجب على المدقق أن يبين في رسالة الارتباط جميع شروط الاتفاقية بشكل واضح سواءً ما يتعلق منها بالإجراءات التي سيقوم بها أو بالجهات التي ستقوم بالاعتماد على تقريره ومسؤوليته تجاه هذه الجهات. وعليه كذلك أن يراعي متطلبات المعايير فيما يتعلق بالتخطيط والتوثيق. أما الأدلة التي يقوم المدقق بجمعها فتعتمد على شروط الاتفاقية وقد تشمل كافة أنواع الأدلة.

تقرير المدقق عند القيام بهذه المهمة:

يبين المدقق الإجراءات التي قام بها ونتيجة كل إجراء دون إعطاء رأي يتعلق بالبيانات المالية وعادةً فإن التقرير يتكون من الأركان الشكلية التالية:

- العنوان: يبين إسم التقرير (مثلاً: تقرير المدقق عن الإجراءات الخاصة بالذمم المدينة).
- الجهة التي يوجه لها التقرير: (هي الجهة التي تم الاتفاق معها)
- بيان الأجزاء التي تم تنفيذ الإجراءات عليها (مثلاً إجراءات خاصة بالذمم المدينة).
- الإشارة إلى أن المدقق قام بالإجراءات المتفق عليها حسب معيار التدقيق الدولي الخاص بها، وبيان الهدف من القيام بهذه الإجراءات وكذلك بيان الإجراءات التي قام بها ونتيجة كل إجراء.

- أن يشير إلى حالة عدم الاستقلالية إذا كان غير مستقل.
- أن يبين المدقق أنه ربما لو قام بإجراءات إضافية كما في عملية تدقيق البيانات المالية أو عملية الاطلاع فإنه قد يتم إكتشاف حقائق أخرى.
- أن يبين أن قيامه بالإجراءات المتفق عليها لا يرتق لمستوى تدقيق البيانات المالية ككل ولذلك فإن رأيه لا يتعدى تلك الإجراءات المتفق عليها.

8. الارتباط لتنفيذ خدمات تحضير البيانات المالية: (معيار رقم 4410)

تعني عملية التحضير وفقاً لهذا المعيار قيام المدقق بإعداد البيانات المالية أو إجراءات مسك الدفاتر الخاص بالعميل أو بأي شركة أخرى غير العميل حسب الاتفاق ولا تشمل هذه المهمة إبداء الرأي في هذه البيانات. وعلى المدقق إذا قبل القيام بهذه المهمة كمهمة منفصلة أن يقوم بمراعاة جميع قواعد السلوك المهني حسب المعايير الدولية للتدقيق باستثناء الاستقلالية مع ضرورة بيان ذلك في التقرير.

إتفاقية عملية التحضير

على المدقق أن يقوم بتوثيق إتفاقية عملية التحضير كما هو الحال في رسالة الارتباط، وهذا يتطلب تحديد جميع شروط ومتطلبات هذه الاتفاقية، وتحديد المسؤوليات بشكل واضح، والمهمة التي سيقوم بها والتقارير التي يقوم بإعدادها والمعايير التي يتبعها.

الإجراءات التي يقوم بها المدقق في عملية التحضير

المدقق غير مطالب بالقيام بعملية التحقق من صحة البيانات التي يقوم بتحضيرها أو القيام بعملية تدقيقها، إلا انه عادةً ما يقوم ببعض الإجراءات التي تلزم من أجل تمكينه من القيام بإعداد البيانات بما يتفق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية والقوانين والأنظمة المحلية. وبالتالي فإن المدقق قد يقوم بالحصول على معلومات عامة حول أنشطة العميل والنظام المحاسبي ومتطلباته والمباديء المحاسبية التي ينبغي إتباعها وأشكال وأنواع التقارير. ولا بد من الإشارة إلى أن المدقق غير مطالب بالقيام بالأمور التالية:

1- الاستفسار من الادراة عن مدى مصداقية البيانات المقدمة إليه.
2- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

3- التحقق من صحة البيانات المقدمة إليه.
4- التحقق من صحة أية معلومات تتعلق بالملاحظات المرفقة.

وكذلك فقد أشارت المعايير بأن المدقق إذا تبين له أن المعلومات المقدمة إليه من الإدارة غير منطقية أو غير صحيحة أو لا تنسجم مع المعايير أو أن المباديء المحاسبية طبقت بشكل خاطئ أو ان الافصاح غير كاف، فإنه لا بد ان يطلب من الإدارة إجراء التعديلات اللازمة وإلا فإنه ينسحب من المهمة بعد إبلاغ العميل بأسباب ذلك.

تقرير التحضير

بين المعيار أن تقرير التحضير يتكون من الأركان الشكلية التالية:

1- العنوان: تقرير تحضير البيانات المالية.
2- الجهة التي يوجه لها التقرير: (الإدارة).
3- بيان أن عملية التحضير تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
4- بيان أن البيانات المحضرة هي من مسؤولية الإدارة.
5- بيان أن المدقق لم يقم بعملية تدقيق أو إطلاع وأن مهمته تنحصر في تحضير هذه البيانات وبالتالي لا يعطي أي نوع من التأكيد.
6- تسمية البيانات المالية التي قام بإعدادها وفقاً لما قدمته له الإدارة من معلومات.
7- الإشارة إلى عدم الاستقلالية.
8- الإشارة إلى أي تغيير في السياسات المحاسبية أو إنحراف عنها إذا كان ذلك ضرورياً.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل بعض القضايا التي تتعلق بتقارير المدقق الخارجي عن البيانات المالية وبعض الخدمات التأكيدية وغير التأكيدية. فقد بدأ الفصل بمناقشة تقرير المدقق عن البيانات المالية المقارنة والمقابلة. وبين أنه إذا تم اعتبار الأرقام الخاصة بالسنة السابقة أرقام مقابلة فهذا يعني أنه ينطبق عليها ما ينطبق على الإيضاحات والإفصاح الخاص ببيانات السنة الحالية، وبالتالي فإن المدقق لا يقوم بالإشارة إلي هذه البيانات أو الأرقام بشكل منفصل في تقريره باعتبار أنها جزء من البيانات المالية الخاصة بالسنة الحالية. أما إذا اعتبرت الأرقام الخاصة بالسنة السابقة بيانات مالية مقارنة، فلا بد من الإشارة إليها في تقرير مدقق الحسابات باعتبار أنها بيانات قائمة بذاتها وليست كجزء من البيانات المالية الحالية. وتناول الفصل مسؤولية المدقق عن التحقق من مدى التطابق بين المعلومات المالية وغير المالية التي تكون في التقرير السنوي مع القوائم المالية. وبين الفصل كذلك ما يتعلق بتقارير المدقق في حالة التكليف للقيام بتدقيق بيانات مالية معدة على أسس محاسبية أخرى غير المقبولة قبولاً عاماً مثل الأساس النقدي، أو القيام بتدقيق بعض مكونات البيانات المالية أو تدقيق بعض الاتفاقيات والتعاقدات أو ملخصات البيانات المالية. كذلك بين الفصل تقارير المدقق في حالة التكليف للقيام بعمليات المراجعة وفحص البيانات المالية المستقبلية وتحضير البيانات المالية.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- وضح الفرق بين البيانات المالية المقارنة والمقابلة.
2- وضح مسؤولية المدقق عن بيانات السنة السابقة إذا كانت مدققة من قبل مدقق آخر واعتبرت بيانات مقارنة.
3- وضح مسؤولية المدقق عن بيانات السنة السابقة إذا كانت مدققة من قبل مدقق آخر واعتبرت بيانات مقابلة.
4- ما هو موقف المدقق إذا لم يتمكن من جمع الأدلة الكافية حول البيانات المالية للسنة السابقة.
5- وضح مسؤولية المدقق عن البيانات الأخرى المرفقة في التقرير السنوي.
6- ما هي الإجراءات التي يتخذها المدقق إذا تبين ان البيانات الأخرى المرفقة مع التقرير السنوي لا تتطابق مع البيانات المالية بسبب تحريف البيانات الأخرى.
7- ما الخدمات التي يقدمها المدقق ولا تتطلب الالتزام بالاستقلالية.
8- وضح شروط موافقة المدقق على إبداء رأي في ملخصات البيانات المالية.
9- ما هي شروط التقرير في حالة تدقيق بيانات مالية معدة وفقاً للأساس النقدي.
10- ما هو نوع التأكيد الذي يعطيه المدقق في حالة فحص البيانات المالية المستقبلية.
11- ما هو الفرق بين التنبؤات والتصورات.
12- ما هي متطلبات التقرير عن البيانات المالية المستقبلية.
13- ما هي الإجراءات الأساسية التي يقوم بها المدقق عند فحص البيانات المالية المستقبلية.
14- ما هو المقصود بتقرير الاطلاع؟
15- أكتب تقرير الاطلاع الخاص بالبيانات المالية المرحلية لإحدى الشركات.
16- ما هو المقصود بالتأكيد السلبي.
17- هل يجوز قيام المدقق بمهمة التدقيق ومهمة الاطلاع في نفس الوقت؟
18- ما هو المقصود بمهمة التحضير.
19- ما هي المتطلبات المهنية الخاصة بمهمة التحضير.
20- وضح متطلبات الاستقلالية الخاصة بمهمة التحضير.
21- ما هي الإجراءات الأساسية التي يقوم بها المدقق عند القيام بمهمة التحضير.
22- ما هو تقرير التحضير؟

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أكثر أنواع الأدلة استخداماً في حالة عملية الاطلاع (المراجعة):

أ- الاستفسارات. ب- اختبارات الرقابة.

جـ- المصادقات. د- الحصول على رسالة تمثيل من الإدارة.

2- أي من التالية لا يتم القيام بها في عملية الاطلاع:

أ- تنفيذ اختبارات الرقابة.

ب- الاستفسارات من الإدارة.

جـ- الحصول على معلومات عن العميل.

د- الحصول على معلومات عن المبادئ المحاسبية وممارسات الصناعة الخاصة بها.

3- في حالة اكتشاف المدقق إنحراف مادي عن المباديء المحاسبية فإنه يقوم بتوضيح ذلك في فقرة توضيحية في حالة قيامه بـــ:

أ- تحضير البيانات المالية.

ب- الاطلاع (المراجعة).

جـ- في حالتي التحضير والمراجعة.

د- لا شيء مما ذكر.

4- أي من التالية ليس من الخدمات التأكيدية:

أ- فحص التوقعات المالية.

ب- التدقيق الجزئي.

ج- إعداد البيان الضريبي للعميل.

د- الاطلاع (المراجعة).

5- التأكيد السلبي (المحدود):

أ- لا يستخدم في حالة الاطلاع.

ب- لا يستخدم في حالة فحص البيانات المالية المستقبلية.

ج- لا يستخدم في حالة التقرير عن البيانات المالية وكون الأمر يتعلق بالافصاح والثبات في تطبيق السياسات المحاسبية.

د- يستخدم في جميع الحالات المذكورة أعلاه.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول: أي الخدمات التالية يتطلب قيام المدقق بدراسة وفهم الرقابة الداخلية وأيها لا يتطلب ذلك ولماذا:

1- الاطلاع
2- تدقيق البيانات المالية.
3- تحضير البيانات المالية.
4- القيام ببعض الإجراءات المتفق عليها.
5- فحص التوقعات المستقبلية.

التمرين الثاني: ما نوع التأكيد الذي يعطيه المدقق في الحالات التالية وما مدى الحاجة للاستقلالية في كل منها:

1- الاطلاع.
2- التحضير.
3- التدقيق الجزئي.
4-فحص البيانات المالية المستقبلية.
5- القيام ببعض الإجراءات المتفق عليها

التمرين الثالث: يقدم المدقق خدمات تصديق وخدمات تأكيدية أخرى وخدمات غير تأكيدية:

بين أي من الخدمات التالية يندرج تحت كل من هذه الأنواع:

1- خدمات تقييم مخاطر الغش والتصرفات غير القانونية.

2- تدقيق الرقابة الداخلية التي تتعلق بالبيانات المالية.

3- خدمات تقييم المخاطر الخاصة بالاستثمارات والأدوات المالية.

4- الاطلاع أو المراجعة.

5- خدمات تقييم الأداء.

6- تدقيق بعض مكونات البيانات المالية

7- خدمات التخطيط المالي.

8- تدقيق شروط الاتفاقيات.

9- خدمات تحضير البيانات المالية.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- أكتب بحثاً حول مدى تأثير قيام المدقق بمهمة التدقيق ومهمة تحضير البيانات المالية والخدمات الاستشارية لنفس العميل على استقلالية عملية التدقيق؟

2- أكتب بحثاً عن العلاقة بين رأي المدقق عن البيانات المالية المرحلية وأسعار الأسهم

الفصل الحادي عشر	استخدام العينات في التدقيق Audit Sampling

11

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ المقصود بتدقيق العينات
- ✓ مخاطر العينات
- ✓ أساليب اختيار مفردات العينة بالطريقة الإحصائية وغير الإحصائية
- ✓ مناهج المعاينة
- ✓ خطوات معاينة الصفات
- ✓ خطوات معاينة الوحدة النقدية

الفصل الحادي عشر

استخدام العينات في التدقيق Audit Sampling

1. مقدمة

بين معيار التدقيق الدولي رقم 530 أنّ عملية إختيار المفردات التي ينوي المدقق تدقيقها، عادةً ما تكون على أحد أشكال ثلاثة، ويمكن أن يستخدم مزيجاً منها وذلك حسب الظروف، وتشمل:

1- تدقيق مفردات المجتمع بنسبة 100%، وهذا الشكل غير مناسب لاختبارات الرقابة ولكنه مناسب للاختبارات الجوهرية وخاصةً في حالة وجودة قيم عالية أو وجود مخاطر هامة.

2- إختبار بعض البنود المحددة، وهذا يتوقف على فهم المدقق للمنشأة وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية، وأيضاً حسب خصائص المجتمع. وهذه البنود المحددة قد تشمل ما يلي:

- البنود ذات القيم العالية أو ذات خصائص محددة مثل كون هذه البنود عادةً تتعرض للأخطاء.
- البنود التي تزيد عن حد معين.
- بعض البنود التي يستخدمها المدقق للحصول على معلومات عن طبيعة المنشأة وعملياتها ومخاطر الرقابة.
- بعض البنود من أجل إختبار الأنشطة الرقابية.

3- إستخدام العينات:

وقد بين المعيار أن تدقيق العينات هو تطبيق إجراء تدقيقي ما على أقـل مـن 100% مـن مفردات نشاط معين أو صنف معين من النشاطات أو صنف من العمليات. وبالتـالي فـإن الأمور التالية لا تدخل تحت مسمى المعاينة:

- تدقيق مجتمع معين بنسبة 100%.
- تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.

- القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.
- استخدام الإجراءات التحليلية.

ويعود السبب الرئيس في استخدام العينات إلى تعذر القيام بالفحص الشامل. ويتعذر القيام بالفحص الشامل نتيجة لكبر أحجام المشروعات وتعدد عملياتها وتنوعها وارتفاع تكاليف القيام بالفحص الشامل. ولكن هناك خطر يرافق عملية استخدام العينات يسمى خطر المعاينة، وهو الخطر الناتج عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة تختلف عن النتيجة التي سيحصل عليها فيما لو قام بتدقيق كامل مفردات المجتمع.

2. العينات الممثلة: Representative Samples

عندما يختار المدقق عينة من مجتمع ما فانه يهدف إلى الحصول على عينة ممثلة. ومن الصعب أن يعرف المدقق هل العينة التي قام باختيارها ممثلة أم لا وحتى بعد الانتهاء من المعاينة، ولكن مع ذلك فان المدقق يستطيع زيادة إحتمالية أن تكون العينة ممثلة عن طريق زيادة الحذر عند تصميم واختيار واختبار وتقييم العينة والحصول على عينة تكون خصائصها تطابق تقريبا خصائص المجتمع. فإذا كان المدقق على سبيل المثال يقوم باختبار فواتير المشتريات للتحقق من وجود ختم بعبارة "مدفوع" على كل فاتورة شراء تم دفع قيمتها، وأن مجتمع الفحص يتكون من 200 فاتورة مشتريات ولدينا معلومات بأن هذا المجتمع يحتوي على ثمان فواتير غير مختومة، أي ما نسبته 4% من المجتمع، وقام المدقق باختيار عينة مقدارها خمسين مفردة، فإذا فرض أنه وجد فاتورتين في العينة غير مطابقتين فهذا يعني أن العينة ممثلة تماما. وإذا فرض أنه اكتشف فاتورة واحدة أو ثلاث فواتير مثلا فهذا يعني أن العينة ممثلة تقريبا، أما إذا فرض أنه لم يكتشف انحرافات في العينة أو وجد أربعة أو خمسة فواتير غير مختومة فهذا يعني أن العينة غير ممثلة. إن عدم كون العينة ممثلة أو نسبة تمثيلها غير عالية يؤدي إلي وجود ما يسمى مخاطر العينات. ولكن هناك نوع آخر من المخاطر غير ناتج عن عملية المعاينة، فقد تكون ناتجة عن عدم قدرة المدقق على تمييز الانحرافات الموجودة في العينة أو عدم استخدام إجراءات التدقيق المناسبة. فعلى سبيل المثال إن استخدام أسلوب المصادقات وتطبيقه على العينة بشكل غير ملائم أو اختبار مستندات لا تناسب الهدف من التدقيق أو عدم القدرة على الوصول للاستنتاج السليم من

العينة بالرغم من تحديد حجم العينة واختيارها بشكل سليم يؤدي إلي وجود مخاطر غير مرتبطة بعملية المعاينة.

3. مخاطر العينات Sampling Risks:

يمكن تعريف مخاطر العينات بأنها المخاطر التي تتعلق باحتمالية أن لا تكون العينة ممثلة بشكل مناسب للمجتمع بالرغم من اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة حتى تكون ممثلة. وترتبط مخاطر العينات بكل من اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية. ففي حالة الاختبارات التفصيلية، فإن مخاطر العينات تقسم إلى قسمين:

1- **مخاطر الرفض الخاطئ Risk of Incorrect Rejection**: وتسمى مخاطر من النوع الأول، حيث يقوم المدقق برفض القوائم المالية بناءً على نتيجة العينة مثلاً بالرغم من أن الواقع قد يكون غير ذلك، فقد يخرج بنتيجة من العينة لا تؤيد توقع المدقق بالرغم من أن التدقيق الشامل سيؤدي إلى الخروج بنتيجة مختلفة. وتعرف كذلك بأنها المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين محرف ماديا بينما واقع المجتمع -فيما لو علم- قد لا يحتوي على تحريفات مادية. وهذا النوع يؤدي إلى أن يقوم المدقق بزيادة حجم العينة، وبالتالي يؤدي إلي زيادة تكاليف التدقيق ولذلك فهو يؤثر على كفاءة عملية التدقيق.

2- **مخاطر القبول الخاطئ Risk of Incorrect Acceptance** : وتسمى مخاطر من النوع الثاني، وهي المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريف مادي، بينما واقع المجتمع- فيما لو علم- قد يحتوي على تحريفات مادية، وبمعنى آخر فان المدقق قد يقوم بقبول قوائم مالية بها أخطاء أو تحريفات غير مقبولة لأن نتيجة العينة تدعم قبول القوائم. وهذا النوع من الخطر يؤثر على فاعلية التدقيق لأن النتيجة التي خرج بها المدقق تكون غير سليمة.

أما فيما يتعلق باختبارات الرقابة فان مخاطر العينات تقسم إلى:

1- **مخاطر زيادة الاعتماد Risk of Overreliance**: (مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا)، وهي المخاطر الناشئة عن إحتمال تقييم مخاطر الرقابة بناء على العينة بمستوى يؤيد مستوى مخاطر الرقابة المخطط، بينما واقع الأمر -لو علم- قد لا يؤيد ذلك. وهذا يعني أن الإجراءات الرقابية التي وضعها العميل في نظام الرقابة الداخلية هي إجراءات غير كافية لتتوافق مع مستوى مخاطر الرقابة المخططة أو المقدرة خلال عملية التخطيط، ولو كانت الإجراءات الرقابية كافية فان قرار زيادة الاعتماد سيكون قراراً سليماً. وهذه المخاطر تؤثر على فاعلية التدقيق إذ أن المدقق قد يخرج بنتيجة خاطئة.

2- **مخاطر قلة الاعتماد Risk of Underreliance**: (مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع جدا). وهي المخاطر الناشئة عن تقييم مخاطر الرقابة بناء على العينة بمستوى لا يؤيد مخاطر الرقابة المخططة، بينما واقع الأمر -لو علم- قد يؤيد مخاطر الرقابة المخططة، أي أن نظام الرقابة الداخلية فعال بشكل يؤيد المخاطر المخططة. وهذا يعني أن نظام الرقابة الذي وضعه العميل فيه من الإجراءات التي تتناسب مع مستوى مخاطر الرقابة المقدرة في عملية التخطيط، ولو كانت الإجراءات الرقابية غير كافية لكان قرار قلة الاعتماد قراراً سليماً. وهذا النوع من المخاطر يؤثر على كفاءة التدقيق، حيث أن قلة الاعتماد ستؤدي إلى قيام المدقق بزيادة حجم الاختبارات التفصيلية، وقد تكون هذه الزيادة غير مبررة وبالتالي فإن تكاليف التدقيق تزداد.

4. طرق المعاينة Sampling Methods

طرق المعاينة تقسم بشكل عام إلي طريقتين أساسيتين وهما الطريقة غير الإحصائية أو الحكمية والطريقة الإحصائية، وتتشابه الطريقتان في أنّ كلاً منهما يتضمن تخطيط العينة وذلك من أجل التأكد من أن اختبارات التدقيق تم تنفيذها بشكل يحقق المستوى المرغوب فيه من مخاطر العينات، ويقلل احتمال حصول الأخطاء التي لا تتعلق بالعينات Non sampling errors. وكل من الطريقتين يتضمن اختيار حجم العينة وتنفيذ الاختبارات ويتضمن كذلك استخلاص النتائج بناء على اختبارات التدقيق. والاختلاف الأساس بينهما

يعود إلي أن المعاينة الحكمية أو غير الإحصائية Judgmental or Non-statistical Sampling تعتمد على حكم المدقق المهني لدرجة كبيرة فيما يتعلق بتحديد حجم العينة وطريقة اختيار مفرداتها وتفسير نتائجها، وبالتالي فإن من عيوب هذه الطريقة أنها لا تمكن المدقق من الخروج بنتائج كمية ولا توفر طريقة موضوعية لتقدير المخاطر وتقويم نتائج العينة. أما المعاينة الإحصائية Statistical Sampling فإنها تعتمد على قواعد الرياضيات وقوانين الاحتمالات في اختيار العينة وتتميز بما يلي:

- توفر نتائج موضوعية، حيث يتم تحديد حجم العينة ومفرداتها بطريقة موضوعية، ومن ثم تفسير نتائج الاختبارات بشكل أكثر موضوعية من الطريقة الحكمية.
- تمكن المدقق من قياس خطأ المعاينة ومخاطرها بشكل كمي.
- تجنب استخدام عينة اقل أو اكبر من اللازم.

5. أساليب اختيار مفردات العينة الإحصائية وغير الإحصائية:

إن أساليب اختيار مفردات العينة بشكل عام إما أن تكون احتمالية أو غير احتمالية Probabilistic or Non-probabilistic. والمقصود بالأسلوب الاحتمالي هو استخدام أسلوب يعطي لكل مفردة من مفردات المجتمع نسبة احتمال ظهور معروفة ويتم اختيار المفردات بشكل عشوائي. أما الأسلوب غير الاحتمالي فيكون عندما يستخدم المدقق الحكم المهني بشكل كامل في اختيار مفردات العينة. وعندما يستخدم المدقق الطريقة غير الإحصائية في عملية المعاينة فان طرق أو أساليب اختيار مفردات العينة قد تكون من الطرق الاحتمالية أو غير الاحتمالية، أما عند استخدام المدقق للطريقة الإحصائية في المعاينة فانه لا يمكن أن يقوم باختيار مفردات العينة إلا بالطرق الاحتمالية.

1.5 أساليب اختيار مفردات العينة غير الإحصائية

- أن يتم اختيار نسبة معينة من البنود مصادفة.
- اختيار جميع عناصر نشاط معين أو جزء منها عن فترة معينة، مثلاً فحص مشتريات شهر آذار.
- اختيار العناصر المهمة فقط.

2.5 أساليب اختيار مفردات العينة الإحصائية

هناك مجموعة من الأساليب التي يمكن أن يستخدمها المدقق في اختيار مفردات العينة، وأكثر هذه الأساليب إستخداما هي طريقة الاختيار العشوائي والطريقة المنتظمة والمعاينة الطبقية والمعاينة العنقودية، وفيما يلي توضيح لهذه الأساليب:

1- **الاختيار العشوائي Random Sampling**: وهذه الطريقة توفر فرص متساوية لكل مفردات المجتمع بأن تكون من ضمن مفردات العينة، ويمكن استخدام جداول الأرقام العشوائية، حيث يتم ترتيب مفردات المجتمع بشكل متسلسل، ويتم اختيار نقطة البدء من جدول الأرقام العشوائية ويستمر بنفس الاتجاه حتى يتم اختيار جميع مفردات العينة.

2- **العينة المنتظمة Systematic Sampling**: وهي طريقة أخرى للاختيار العشوائي، حيث يتم تحديد المدى العيني بقسمة حجم المجتمع على حجم العينة. ثم يقوم المدقق باختيار أول مفردة بطريقة عشوائية وبعد ذلك يختار بقية المفردات عن طريق إضافة المدى العيني في كل مرة، ولا يفترض أن تكون مفردات المجتمع تحمل أرقام متسلسلة إنما قد يقوم المدقق بالترقيم. مثال : إذا فرض أن المدقق يقوم باختيار عينة من فواتير المبيعات للتأكد من وجود مستند شحن لكل فاتورة. وان عدد هذه الفواتير هو (4000) فاتورة تحمل أرقام متسلسلة من 1051 إلى 5050 وانه قرر أخذ عينة حجمها 100 فاتورة.

فترة المعاينة (المدى) = عدد مفردات المجتمع/عدد مفردات العينة

= 100/4000 = 40 فاتورة

وبعدها يقوم المدقق باختيار أول مفردة عشوائية ثم الاستمرار بشكل منتظم، ويفضل أن تكون المفردة الأولى ضمن الفترة الأولى، أي ضمن المدى من 1-39.

3- **الاختيار الطبقي Stratified Sampling** : وتستخدم هذه الطريقة إذا كان مجتمع الفحص غير متجانس، حيث يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات متجانسة. مثلاً تقسيم مجتمع الذمم المدينة إلى طبقات (1 – 1000) دينار، (أكبر من 1000 وأقل من 10000) وهكذا. ثم يأخذ عينة من كل طبقة بالطريقة المنتظمة أو باستخدام جداول الأرقام

العشوائية وعادة ما يتم اختيار عينات ذات حجم أكبر من الطبقات ذات الأحجام الكبيرة، وعادة تستخدم هذه الطريقة عند استخدام طريقة معاينة المتغيرات. أما عند استخدام طريقة معاينة الوحدات النقدية فانه يتم استخدام طريقة أخرى تركز على الحجم تسمى الطريقة النسبية للحجم، حيث يكون احتمال اختيار أي مفردة في العينة يتناسب مع حجمها المسجل في المجتمع.

4- **الاختيار العنقودي Clustering Sampling**: حيث يتم تقسيم المجتمع إلى عناقيد، ثم يختار عينة من العناقيد. مثلاً إذا كان عدد العناقيد 6 عناقيد قد يتم اختيار عنقودين أو غير ذلك، ويتم ذلك عشوائيا. ثم يتم اختبار مفردات هذه العناقيد بأخذ عينات منها.

مثال : إذا أراد المدقق اختبار مستندات القبض وهذه المستندات محفوظة في ملفات فإن كل منها يسمى عنقوداً، فيقوم باختيار عدد من الملفات (عينة) ثم يأخذ عينة من كل ملف.

6. خطط المعاينة أو منهجيات المعاينة

هناك العديد من خطط المعاينة التي يستخدم بعضها في المعاينة الخاصة باختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات وعادة قد تستخدم المعاينة غير الإحصائية أو الاحصائية والتي تسمى معاينة الصفات، وهناك خطط معاينة تستخدم في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، حيث يمكن أن تستخدم المعاينة غير الإحصائية أو الإحصائية باستخدام معاينة الوحدة النقدية أو معاينة المتغيرات والتي يوجد منها عدة طرق مثل توقع الاختلاف وتوقع النسبة وتوقع المتوسط للوحدة. وسوف يتم تناول نوعين من خطط المعاينة وهما معاينة الصفات ومعاينة الوحدة النقدية في هذا الفصل:

1.6 أولاً: معاينة الصفات أو الخصائص Attributes Sampling:

ويهتم هذا النوع من المعاينة بالبحث عن وجود صفة أو خاصية معينة في المجتمع أو عدم وجودها أو قياس معدل تكرار حدث معين، مثل عدد المرات التي يوجد فيها فواتير بيع غير مرخص بها.

خطوات عملية المعاينة:

1- **تحديد هدف المعاينة:** حيث يكون الهدف بشكل عام التأكد من مدى فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك عن طريق التحقق من مدى توفر صفات أو خصائص رقابية معينة، مثلاً التأكد من أن عملية البيع تتم حسب الأصول ووجود أوامر بيع متسلسلة ومعتمدة ووجود مستندات شحن البضاعة والتأكد من أن جميع فواتير المشتريات التي دفعت قد ختمت بعبارة "مدفوع".

2- **تحديد مجتمع الفحص ووحدة المعاينة:** مجتمع الفحص هو مجموعة العمليات التي يتم اختبارها والذي يتفق مع هدف التدقيق المحدد، مثلاً فواتير المشتريات أو المبيعات، أما وحدة المعاينة فهي المفردة الواحدة من مجتمع الفحص مثل فاتورة الشراء أو المبيعات أو غيرها.

3- **تحديد الخاصية موضع الاهتمام أو ما يسمى شروط الانحرافات:** وهذا يشمل تحديد الخاصية التي يبحث المدقق عن عدم تحققها، وتحديد معدل الانحراف الممكن قبوله ومخاطر الرقابة ومستوى الثقة ومعدل الانحراف المتوقع في المجتمع، وفيما يلي توضيح لهذه الأمور:

- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا أو ما يسمى مخاطر زيادة الاعتماد التي يقبلها المدقق والتي يقابلها نسبة الأمان التي يهدف المدقق إلى الحصول عليها. وعادة ما تكون هذه المخاطر 5% ويقابلها مستوى أمان 95% وهناك علاقة عكسية بين هذه المخاطر وحجم العينة.
- معدل الانحراف المقبول والبعض يسميه حد الدقة الأعلى المرغوب. فإذا قرر المدقق أن معدل الخطأ المتوقع في المجتمع هو 2%، وان المدقق يقبل بحدود للخطأ مقدارها $\pm$ 1% من المتوقع، يعني 2% $\pm$ 1%. وقد يعبر عن هذا المدى على شكل قيم مالية. وقد يحدد المدقق الانحراف المقبول بأن يقدر مثلاً قيمة فواتير البيع الممكن تعرضها للانحراف بدون أن يكون لها تأثير مادي على إجمالي المبيعات ثم يقوم بتحويلها إلى نسبة. مثلا إذا كان إجمالي المبيعات 1000000 دينار، وان المدقق يعتقد أن 10000

دينار من فواتير المبيعات يمكن تعرضها للانحراف دون أن يكون لها تأثير مادي، فإن معدل الانحراف المقبول هو 1000000/10000 = 1%.

- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع (أو معدل الخطأ المتوقع) ويقدر المدقق ذلك بناءً على خبرة المدقق السابقة ويمكن أن يعدل تقديراته التي قام بتحديدها في السنوات السابقة. وهذا لا يتناقض مع معدل الانحراف المقبول، فقد يكون معدل الانحراف المقبول أعلى أو اقل من المتوقع، وهناك علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع وحجم العينة.

4- **تحديد حجم العينة:** يتحدد حجم العينة بناءً على العوامل المذكورة في الفقرة السابقة وهي مستوى الدقة المطلوب (معدل الانحراف المقبول) ومستوى الثقة أو المخاطر والمعدل المتوقع للانحراف وذلك باستخدام الجداول. وفيما يلي بيان كيفية إستخدام الجداول في تحديد حجم العينة:

1- يقوم المدقق بتحديد مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وبالتالي اختيار صفحة الجدول التي تتعلق بهذا التقدير، حيث تبين الجداول اللاحقة هذه المخاطر عند مستوى 5% وعند مستوى 10%.

2- يحدد المدقق معدل التحريف المقبول كما تمت الاشارة اليه أعلاه، وتبين الجدوال هذا المعدل بمدى يتراوح بين 2-15.

3- يحدد المدقق معدل التحريف المتوقع في المجتمع كما تم بيانه سابقاً.

4- بعد تحديد هذه العوامل الثلاثة يقوم المدقق باستخدام الجدول المناسب والذي يبين حجم العينة بناءً على هذه العوامل (الجداول 10-1 و 10-2).

5- ينبغي الملاحظة أن المواقع الخالية من الأرقام في الجدول تشير إلى أن حجم العينة يصبح كبير بشكل غير مبرر.

جدول رقم 10-1

تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما تكون المخاطر 5%

مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5%											
معدل التحريف المتوقع في المجتمع		معدل التحريف المقبول									
		2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
	صفر	149	99	74	59	49	42	36	32	29	14
	0.25	236	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.50	*	157	117	93	78	66	58	51	46	22
	0.75	*	208	117	93	78	66	58	51	46	22
	1	*	*	156	93	78	66	58	51	46	22
	1.25	*	*	156	124	78	66	58	51	46	22
	1.50	*	*	192	124	103	66	58	51	46	22
	1.75	*	*	227	153	103	88	77	51	46	22
	2	*	*	*	181	127	88	77	68	46	22
	2.25	*	*	*	208	127	88	77	68	61	22
	2.5	*	*	*	*	150	109	77	68	61	22
	2.75	*	*	*	*	173	109	95	68	61	22
	3	*	*	*	*	195	129	95	84	61	22
	3.25	*	*	*	*	*	148	112	84	61	22
	3.50	*	*	*	*	*	167	112	84	76	22
	3.75	*	*	*	*	*	185	129	100	76	22
	4	*	*	*	*	*	*	146	100	89	22
	5	*	*	*	*	*	*	*	158	116	30
	6	*	*	*	*	*	*	*	*	179	30
	7	*	*	*	*	*	*	*	*	*	37

*** مثال على كيفية إستخراج حجم العينة من الجدول:**

يقوم أحد المدققين بتنفيذ اختبارات الرقابة الخاصة بدورة المشتريات، وأراد التحقق من أن كل فاتورة مشتريات تم دفع قيمتها قد تم ختمها بكلمة "مدفوع". ومن أجل تحديد حجم العينة قام المدقق بتحديد الأمور التالية:

1- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً 5%.

2- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع 2.5%.

3- معدل الانحراف المقبول 6%.

بناءً على هذه العوامل يختار المدقق الجدول الذي يتعلق بمخاطر 5% ويقوم بعد ذلك بمقابلة بين معدل الانحراف المتوقع والذي تم تقديره 2.5% ومعدل الانحراف المقبول والذي تم تقديره 6% وبناءً على ذلك يتبين أن حجم العينة هو 150 فاتورة مشتريات.

جدول رقم 10-2

تحديد حجم العينة في معاينة الصفات عندما تكون المخاطر 10%

مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 10%											
	معدل التحريف المقبول										
		2	3	4	5	6	7	8	9	10	15
معدل التحريف المتوقع في المجتمع	صفر	114	76	57	45	38	32	28	25	22	15
	0.25	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	0.50	194	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	0.75	265	129	96	77	64	55	48	42	38	25
	1	*	176	96	77	64	55	48	42	38	25
	1.25	*	221	132	77	64	55	48	42	38	25
	1.50	*	*	132	105	64	55	48	42	38	25
	1.75	*	*	166	105	88	55	48	42	38	25
	2	*	*	198	131	88	75	48	42	38	25
	2.25	*	*	*	132	88	75	65	42	38	25

25	38	58	65	75	110	158	*	*	*	2.5	
25	52	58	65	94	131	209	*	*	*	2.75	
25	52	58	65	94	132		*	*	*	3	
25	52	58	82	113	153	*	*	*	*	3.25	
25	52	73	82	113	194	*	*	*	*	3.50	
25	52	73	98	131	*	*	*	*	*	3.75	
25	65	73	98	149	*	*	*	*	*	4	
34	65	87	130	218	*	*	*	*	*	4.5	
34	78	115	160	*	*	*	*	*	*	5	
34	103	142	*	*	*	*	*	*	*	5.5	
45	116	182	*	*	*	*	*	*	*	6	
52	199	*	*	*	*	*	*	*	*	7	
52	*	*	*	*	*	*	*	*	*	7.5	
60	*	*	*	*	*	*	*	*	*	8	
68	*	*	*		*	*	*	*	*	8.5	

1- اختيار مفردات العينة بإحدى الطرق المذكورة سابقاً: العشوائية أو المنتظمة أو الطبقية أو العنقودية.

2- تنفيذ إجراءات تدقيق الرقابة على مفردات العينة من اجل تحديد عدد الأخطاء الموجودة بالعينة أو تحديد عدد مرات الانحرافات عن إجراء رقابي معين.

3- تقييم نتائج العينة، وذلك للخروج بنتيجة فيما إذا كان هناك التزام بالإجراءات الرقابة، حيث يتم مقارنة معدل الخطأ من العينة بمعدل الخطأ المقبول والذي حدده المدقق مقدماً. ويوجد جداول لتقييم نتائج العينة. فإذا تبين أن معدل الانحراف حسب العينة اكبر من المعدل المقبول فإن هذا يؤدي إلى الاستنتاج بأن الصفة الرقابية التي يختبرها المدقق غير ملتزم بها والعكس. وفيما يلي بيان كيفية استخدام الجداول لتقييم نتائج العينة:

تبين هذه الجداول مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً وعدد الانحرافات المكتشفة في العينة وحجم العينة الذي تم استخراجه من الجداول السابقة. وبناءً على هذه المعلومات يستخدم المدقق الجدول المناسب لتحديد معدل التحريفات في المجتمع بناءً على نتيجة المعاينة. ولبيان كيفية تقويم نتيجة العينة باستخدام الجدول، لنفرض بناءً على المعلومات التي تم بيانها في المثال السابق والذي تم تحديد حجم العينة فيه بأنه 150 فاتورة، نفرض أن المدقق اكتشف ثلاث فواتير محرفة (غير مختومة بكلمة مدفوع).

يقوم المدقق باستخدام الجدول الخاص بمخاطر 5% وهي نفس المخاطر التي استخدمها لتحديد حجم العينة، ومن ثم يقوم بمقابلة حجم العينة الذي تم استخدامه وهو 150 مفردة مع عدد الانحرافات الذي تم اكتشافه في العينة وهو 3 تحريفات، وعند مقابلة هذين المتغيرين يتبن من الأرقام التي داخل الجدول أن معدل التحريف الموجود في المجتمع بناءً على نتيجة العينة هو 5.1%. وبمقارنة هذا المعدل مع معدل التحريف المقبول والذي قام المدقق بتحديده مسبقاً وهو 6% نجد أن معدل التحريف في المجتمع أقل من معدل التحريف المقبول، وهذا يعني أن المجتمع غير محرف تحريف مادي ويعني قبول المجتمع واعتبار أن هذه الصفة الرقابية متوفرة.

جدول رقم 10-3

تقييم نتائج العينة عند مخاطر 5%

مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 5%										
حجم العينة	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة									
	صفر	1	2	3	4	5	6	7	8	9
25	11.3	17.6	*	*	*	*	*	*	*	*
30	9.5	14.9	19.6	*	*	*	*	*	*	*
35	8.3	12.9	17	*	*	*	*	*	*	*
40	7.3	11.4	15	18.3	*	*	*	*	*	*
45	6.5	10.2	13.4	16.4	19.2	*	*	*	*	*
50	5.9	9.2	12.1	14.8	17.4	19.9	*	*	*	*
55	5.4	8.4	11.1	13.5	15.9	18.2	*	*	*	*
60	4.9	7.7	10.2	12.5	14.7	16.8	18.8	*	*	*
65	4.6	7.1	9.4	11.5	13.6	15.5	17.4	19.3	*	*
70	4.2	6.6	8.8	10.8	12.6	14.5	16.3	18	19,7	*
75	4	6.2	8.2	10.1	11.8	13.6	15.2	16.9	18.5	20
80	3.7	5.8	7.7	9.5	11.1	12.7	14.3	15.9	17.4	18.9
90	3.3	5.2	6.9	8.4	9.9	11.4	12.8	14.2	15.5	16.8
100	3	4.7	6.2	7.6	9	10.3	11.5	12.8	14	15.2
125	2.4	3.8	5	6.1	7.2	8.3	9.3	10.3	11.3	12.3
150	2	3.2	4.2	5.1	6	6.9	7.8	8.6	9.5	10.3
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.2	5.9	6.5	7.2	7.8

جدول رقم 10-4

تقييم نتائج العينة عند مخاطر 10%

مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً (مخاطر زيادة الاعتماد) 10%										
حجم العينة	عدد التحريفات الفعلية المكتشفة									
	صفر	1	2	3	4	5	6	7	8	9
20	10.9	18.1	*	*	*	*	*	*	*	*
25	8.8	14.7	19.9	*	*	*	*	*	*	*
30	7.4	12.4	16.8	*	*	*	*	*	*	*
35	6.4	10.7	14.5	18.1	*	*	*	*	*	*
40	5.6	9.4	12.8	16	19	*	*	*	*	*
45	5	8.4	11.4	14.3	17	19.7	*	*	*	*
50	4.6	7.6	10.3	12.9	15.4	17.8	*	*	*	*
55	4.1	6.9	9.4	11.8	14.1	16.3	18.4	*	*	*
60	3.8	4ز6	8.7	10.8	12.9	15	16.9	18.9	*	*
70	3.3	5.5	7.5	9.3	11.1	12.9	14.3	16.3	17.9	19.6
80	2.9	4.8	6.6	8.2	9.8	11.3	12.8	14.3	15.8	17.2
90	2.6	4.3	5.9	7.3	8.7	10.1	11.5	12.8	14.1	15.4
100	2.3	3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9
120	2	3.3	4.4	5.5	6.6	7.6	8.7	9.7	10.7	11.6
160	1.5	2.5	3.3	4.2	5	5.8	6.5	7.3	8	8.8
200	1.2	2	2.7	3.4	4	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1

2.6 ثانياً: معاينة الوحدة النقدية: Monetary Unit Sampling (MUS)

تعتبر هذه الطريقة إحدى طرق المعاينة الإحصائية التي طورت لاستخدامها من قبل المدققين بشكل خاص، ويمكن استخدامها في الاختبارات التفصيلية للأرصدة، ويطلق عليها أحيانا طريقة المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم. ويمكن استخدام هذه الطريقة في حالة كون عدد الوحدات في المجتمع غير معروفة في بداية عملية المعاينة وتغاير المجتمع كذلك غير معروف وكذلك إذا كان المدقق يتوقع إما عدم وجود تحريفات أو كان يتوقع وجود تحريفات

بالتضخيم. ويفضل استخدام هذه الطريقة في معاينة الحسابات المدينة والاستثمارات في الأوراق المالية واختبارات أسعار المخزون عندما يتوقع وجود اختلافات قليلة وإضافات الأصول الثابتة.

1.2.6 خطوات عملية المعاينة

خطوات المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم تشمل:

1- تحديد الهدف من المعاينة.
2- تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة.
3- تحديد حجم العينة.
4- تحديد طريقة اختيار مفردات العينة.
5- تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات واختبارها.
6- تقويم نتائج العينة.

وفيما يلي شرح لهذه الخطوات مع مثال تطبيقي:

1.1.2.6 أولاً: تحديد الهدف من المعاينة.

عادة ما يكون الهدف في هذا النوع من المعاينة هو الحصول على الأدلة بان القيمة المسجلة في رصيد حساب معين لا تحتوي على تحريفات مادية. فعلى سبيل المثال إذا فرض أن رصيد الذمم المدينة مسجل دفتريا بقيمة 800000 دينار، فالهدف في هذه الحالة التحقق من أن هذه القيمة غير محرفة مادياً.

2.1.2.6 ثانياً: تعريف مجتمع الفحص ووحدة المعاينة

مجتمع الفحص عادة إما أن يكون مجموعة العمليات المالية أو رصيد حساب معين (القيمة النقدية للرصيد وليس عدد المفردات)، وفي مثالنا هذا مجتمع الفحص هو الذمم المدينة، وفي العادة قد يحدد المدقق الأرصدة المدينة فقط أو الأرصدة الدائنة فقط أو الأرصدة الصفرية فقط أو جميع أرصدة الذمم المدينة، وفي هذه الحالة فان وحدة المعاينة هي الوحدة النقدية

الواحدة (الدينار) فالدينار يمثل وحدة المعاينة لأنه يتم استخدام هذه الوحدة كخطاف يتم عن طريقه سحب الوحدة المنطقية، حيث أن وحدة المعاينة المنطقية قد تكون حساب معين أو مستند معين. فوحدة المعاينة المنطقية تتكون من مجموعة من الدنانير، وبالتالي فان إحتمالية ظهور الوحدة المنطقية في العينة يتناسب مع عدد الدنانير في هذه الوحدة ، ومن هنا جاءت تسمية هذا النوع من المعاينة (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم)، حيث أنه كلما زاد عدد الدنانير الخاص بالوحدة المنطقية، كلما زادت احتمالية اختيارها. ولا بد من الإشارة هنا إلى ضرورة استثناء الأرصدة السالبة والتي تساوي صفر من عملية المعاينة بهذه الطريقة لأن هذه الأرصدة ليس لها فرصة ظهور في العينة. وفي مثالنا هنا فان وحدة المعاينة المنطقية هي الذمة المدينة الواحدة.

3.1.2.6 ثالثاً: تحديد حجم العينة

في حالة استخدام منهجية معاينة الوحدة النقدية (المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم) فان المعادلة التالية تستخدم لاحتساب حجم العينة (Boynton, et. al., 2006):

$$n = \frac{BV \times RF}{TM - (AM \times EF)}$$

حيث أن:

n: – حجم العينة.

BV: – القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص.

RF: – معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ المحددة.

TM: – قيمة الانحرافات المقبولة.

AM: – قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع.

EF: – معامل التوسع الخاص بالانحرافات المتوقعة.

مثال توضيحي لمكونات هذه المعادلة والتطبيق عليها:

- القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص.

القيمة الدفترية للمجتمع محل الفحص هي قيمة رصيد الذمم المدينة والتي تم اعتبارها 800000 دينار، ويلاحظ من المعادلة أن لها تأثير مباشر على حجم العينة، حيث أنه كلما زادت القيمة الدفترية لمجتمع الفحص كلما زاد حجم العينة.

- معامل الثقة الخاص بمخاطر القبول الخاطئ المحددة.

من أجل تحديد مستوى مخاطر القبول الخاطئ، لا بد من أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار وهي مستوى مخاطر التدقيق المقبولة، وهو مستوى المخاطر التي يقبلها المدقق بأن لا يتم اكتشاف تحريف مادي في رصيد حساب معين، ومخاطر الرقابة المقدرة، ونتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية. فإذا استنتج المدقق على سبيل المثال بأن نظام الرقابة قوي وكانت نتائج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية لا تشير إلى وجود تحريفات فان ذلك يزود المدقق بدرجة عالية من الطمأنينة وبالتالي فان مخاطر القبول الخاطئ التي يقبل بها المدقق يمكن أن تكون عالية وكذلك العكس.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ. والجدول التالي جزء من تلك الجداول.

جدول رقم 10-5

معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ بافتراض انحرافات بالتضخيم صفر

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
معامل الثقة	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

- قيمة الانحرافات المقبولة (مستوى المادية المقبول):

قيمة الانحرافات المقبولة تمثل الحد الأعلى من الانحرافات التي يقبل المدقق بوجودها في الحساب بدون اعتبارها مادية. وهناك علاقة عكسية بين مستوى المادية وحجم العينة،

فإذا قرر المدقق بأن مستوى المادية فيما يتعلق بتدقيق الذمم المدينة يساوي 5% من إجمالي القيمة الدفترية لها، فان مستوى المادية يكون 40000 دينار. ويتم اعتبار مستوى المادية نفسه لكل الحسابات بدون القيام بعملية التخصيص.

- قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع محل الفحص:

يقوم المدقق بتحديد قيمة الانحرافات المتوقعة في المجتمع بناءً على خبرته السابقة والاستفسارات التي يقوم بها سواءً كانت من الإدارة أو المدقق السابق أو من المدقق الداخلي، وعادة يتم استخدام هذا التقدير ليعوض عن مخاطر الرفض الخاطئ، لأن المدقق في هذه المعاينة معني بشكل رئيس بمخاطر القبول الخاطئ، أما مخاطر الرفض الخاطئ فبشكل غير مباشر. وعندما يكون هناك انحرافات متوقعة فانه يتم استخدام ما يسمى معامل التوسع، وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول خاصة تزودنا بمعاملات التوسع المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ. والجدول التالي جزء من تلك الجداول.

جدول رقم10-6

معامل التوسع المقابل لمخاطر القبول الخاطئ في حالة توقع وجود انحرافات

مخاطر القبول الخاطئ	%1	%5	%10	%15	%20	%25	%30	%37	%50
عامل التوسع	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.0

ويلاحظ من هذا الجدول وجود علاقة عكسية بين معامل التوسع ومخاطر القبول الخاطئ.

احتساب حجم العينة

بناء على المعطيات السابقة، حيث تم افتراض القيمة الدفترية للذمم المدينة800000 دينار، وقيمة الانحرافات المقبولة 40000 دينار، وبافتراض أن قيمة الانحرافات المتوقعة 10000 دينار ، وأن مخاطر القبول الخاطئ 5% (وهذه النسبة هي الأكثر استخداما)، وبالتالي فان معامل الثقة من الجدول يكون 3، ومعامل التوسع يكون 1.6. لذلك، فان حجم العينة باستخدام المعادلة السابقة يكون :

حجم العينة = 800000*3/(40000−(1.6*10000)) =100 مفردة

ويمكن تلخيص العلاقة بين العوامل المختلفة وحجم العينة كما يلي:

العامل	العلاقة مع حجم العينة
القيمة الدفترية للمجتمع	مباشرة
مخاطر القبول الخاطئ	عكسية
قيمة الانحراف المقبول	عكسية
قيمة الانحراف المتوقعة	مباشرة
معامل الثقة	مباشرة
معامل التوسع	مباشرة

4.1.2.6 رابعاً: تحديد طريقة اختيار مفردات العينة

اكثر الطرق استخداماً في معاينة الوحدة النقدية هي طريقة الاختيار المنظم، ويمكن استخدام البرامج الحاسوبية أو جداول الأرقام العشوائية في عملية الاختيار. وعند استخدام طريقة الاختيار المنظم يتم تقسيم المجتمع إلى فترات متساوية من الوحدات النقدية (الدنانير)، ويتم اختيار وحدة المعاينة المنطقية بشكل منتظم من كل فترة، وهذا بالتالي يتطلب احتساب ما يسمى فترة المعاينة وذلك باستخدام المعادلة التالية:

فترة المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع / حجم العينة

فترة المعاينة = 100/800000 = 8000 دينار

جدول 10-7

اختيار مفردات العينة المنتظمة

الوحدات المنطقية (رقم العميل)	القيمة الدفترية	الرصيد المتراكم	وحدة الدينار المختارة	القيمة الدفترية لبنود العينة
101	1000دينار	1000دينار		
102	7500	8500	6000	7500دينار
103	1500	10000	8000+	
104	8500	18500	14000	8500
105	1200	19700	8000+	
106	3000	22700	22000	3000
107	6000	28700	8000+	
108	2300	31000	30000	2300
----------	---------	---------	---------	---------
----------	---------	---------	---------	---------
الإجمالي	**800000**			

وتبدأ عملية اختيار مفردات العينة باختيار أول مفردة بشكل عشوائي تقع بين 1 دينار إلى 8000 دينار، ثم يتم اختيار كل وحدة منطقية تحتوي على ال 8000 دينار التالية حتى يتم اختيار 100 مفردة، وهذه العملية تتطلب تحديد الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية للوحدات المنطقية. وكما يوضح الجدول رقم (10-7) أعلاه، يمكن البدء بأي قيمة بشكل عشوائي بحيث لا تزيد عن 8000 دينار، وفي هذا المثال تم اختيار القيمة 6000 دينار، وبالتالي فان المفردة الأولى التي يتم سحبها هي التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم أعلى من القيمة العشوائية الأولى مباشرة وهي القيمة 7500 دينار. ثم يتم إضافة قيمة 8000 دينار في كل مرة والمقارنة مع الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية، حيث يتم اختيار المفردة التي تجعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى مباشرة من القيمة التي يتم الحصول عليها بإضافة مبلغ ال 8000 دينار.

5.1.2.6 خامساً: تنفيذ عملية المعاينة واختيار المفردات

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتطبيق إجراءات التدقيق لتحديد القيمة الفعلية للوحدات المعاينة، حيث يقوم المدقق بالحصول على مصادقات تتعلق بوحدات العينة واستخدام إجراءات بديلة في حالة عدم الحصول على استجابة من العملاء، وإذا تبين وجود فروقات بين القيم الدفترية والقيم التي تم الحصول عليها من العينة يقوم المدقق بتدوين القيم الدفترية والقيم الفعلية والفروقات بينهما في أوراق العمل الخاصة به.

6.1.2.6 سادسا: تقييم نتائج العينة

من أجل تقويم نتائج العينة يقوم المدقق باحتساب الحد الأعلى للانحرافات في مفردات العينة ثم يقوم بمقارنتها مع قيمة الانحرافات المقبولة التي تم تحديدها في بداية عملية المعاينة، فإذا كان الحد الأعلى للانحرافات في العينة اقل من أو يساوي المقبولة، فان نتائج العينة تؤيد بان القيمة الدفترية لا تحتوي على تحريفات مادية. ويتم احتساب الحد الأعلى للانحرافات كما يلي:

$$UML = PM + ASR.$$

حيث إن:

UML: الحد الأعلى للانحرافات.

PM: إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع.

ASR: الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة.

ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن تقييم المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم يعتمد على مدى وجود أو عدم وجود انحرافات في مفردات العينة:

الحالة الأولى: عدم وجود انحرافات

عندما لا يوجد انحرافات في العينة فان إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) تساوي صفرا.

وفي هذه الحالة فان الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تتألف من مكون واحد يطلق عليه دقة الأساس (BP)، ويتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ (التي تم تحديدها عند بدء عملية المعاينة وباعتبار الانحرافات صفر) بالمدى العيني الذي تم احتسابه، فيكون في هذه الحالة:

دقة الأساس= معامل الثقة × المدى العيني

= 3 × 8000 = 24000 دينار

وهذا يعني أن الحد الأعلى للانحرافات يساوي 24000 دينار وهو أقل من قيمة الانحراف المقبول والبالغة 40000 دينار وبالتالي يتم قبول المجتمع واعتباره غير محرف مادياً.

الحالة الثانية: وجود بعض الانحرافات في العينة

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق باحتساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) من أجل احتساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة.

أولاً: بالنسبة للانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) فتحسب لكل وحدة منطقية تحتوي على انحرافات، وهناك حالتان:

1- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة، في هذه الحالة نحسب ما يلي لكل وحدة فيها إنحراف:

نسبة الانحرافات = (القيمة الدفترية – القيمة التدقيقية) / القيمة الدفترية.

الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة

= نسبة الانحرافات × فترة المعاينة.

2- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة فان إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة تساوي إجمالي الانحرافات الموجودة في الوحدات المنطقية . وبافتراض أننا حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 10-8

إختيار وحدات المعاينة المنطقية

القيمة الدفترية	القيمة التدقيقية	نسبة الانحراف	فترة المعاينة	الانحرافات
4000	3900	%2.5	8000	200
5000	4800	%4	8000	320
8500	8300	------	------	200
9000	5000	------	------	4000
8000	6500	------	------	1500
34500	28500	------	------	6220

نلاحظ إن القيمة الدفترية للوحدات لمنطقية الأولى والثانية أقل من فترة المعاينة لذلك تم احتساب نسبة الانحرافات لها ثم ضربت في فترة المعاينة، أما الوحدات المنطقية الثالثة والرابعة والخامسة فان قيمها الدفترية اكبر من أو تساوي فترة المعاينة، لذلك لم تحسب لها نسب الانحرافات وحسب الفرق بين القيمة الدفترية والتدقيقية مباشرة.

ثانياً: الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR)

الانحرافات المسموح بها تتضمن نوعين من الانحرافات كما في المعادلة التالية:

$$ASR = BP + IA$$

حيث أن:

BP: دقة الأساس.

IA: الزيادة في الانحرافات المسموح بها.

بالنسبة لدقة القياس فيحسب بالطريقة السابقة دون تعديل وقيمته 8000*3= 24000 دينار.

أما الزيادة في الانحرافات المسموح بها فيتم الفصل بين الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية اقل من فترة المعاينة والوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية اكبر من أو تساوي فترة المعاينة. حيث أن جميع الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية اكبر من أو تساوى فترة المعاينة يتم فحصها وبالتالي لا يوجد مخاطر معاينة متجمعة تتعلق بها. أما الوحدات

المنطقية التي قيمتها الدفترية اقل من فترة المعاينة فقد لا يتم اختبارها جميعها وبالتالي تحسب الزيادة المسموح بها في الانحرافات لها فقط، وفيما يلي خطوات احتساب الزيادة:

1- تحديد التغير الإضافي في معامل الثقة.

2- ترتيب انحرافات الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية اقل من فترة المعاينة من الأعلى للأسفل.

3- ضرب الانحرافات المتوقعة التي تم ترتيبها في معامل الثقة المناسب وجمع النتائج.

وقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإعداد جداول تبين معاملات الثقة المقابلة لمخاطر القبول الخاطئ مع الأخذ بعين الاعتبار عدد الانحرافات المكتشفة، حيث سيتم استخدامه في عملية احتساب الزيادة في الانحرافات المسموح بها والجدول التالي يبين هذه المعاملات:

جدول رقم 10-9

معاملات الثقة لتقييم نتائج المعاينة الاحتمالية نسبة للحجم

عدد التحريفات	%1	%5	%10	%15	%20	%25
0	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39
1	4.64	4.75	3.89	3.38	3.00	2.70
2	8.41	6.30	5.33	4.72	4.28	3.93
3	10.05	7.76	6.69	6.02	5.52	5.11
4	11.61	9.16	8.00	7.27	6.73	6.28
5	13.11	10.52	9.28	8.50	7.91	7.43
6	14.57	11.85	10.54	9.71	9.08	8.56
7	16.00	13.15	11.78	10.90	10.24	9.69
8	17.41	14.44	13.00	12.08	11.38	10.81
9	18.79	15.71	14.21	13.25	12.52	11.92
10	20.15	16.97	15.41	14.42	13.66	13.02

وقد استخدم الجدول أعلاه في استخراج معاملات الثقة الخاصة بكل عدد من التحريفات وكما هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 10-10

معاملات الثقة المقابلة لعدد التحريفات ومخاطر القبول الخاطيء

مخاطر القبول الخاطئ 5%			
عدد التحريفات	معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة	التغير الإضافي في معامل الثقة – 1
0	3.00	–	–
1	4.75	1.75	0.75
2	6.30	1.55	0.55
3	7.76	1.46	0.46

ويبين العمود الثاني معاملات الثقة المقابلة لكل عدد من التحريفات كما هي في الجدول السابق، أما العمود الثالث فيبين التغير في معامل الثقة والعمود الرابع فهو ناتج عن طرح واحد من كل معامل في العمود الثالث.

ثم يقوم المدقق بتحديد الانحرافات التي تم عكس قيمتها على المجتمع والخاصة بالوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة، ويقوم بترتيبها من الأعلى إلى الأسفل كما في الجدول التالي:

جدول رقم 10-11

ترتيب التحريفات من الأعلى إلى الأسفل

الانحرافات	التغير الإضافي في معامل الثقة – 1	الزيادة في الانحرافات المسموح بها IA
320	0.75	240
200	0.55	110
الإجمالي		**350**

وبالتالي فان إجمالي : الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تكون

24350 = 350 +24000

ويكون الحد الأعلى للانحرافات = 6220 + 24350 = 30570

وبما أن الحد الأعلى للانحرافات أقل من قيمة الانحراف المقبول والبالغ 40000 دينار فهذا يعني أن الانحرافات الموجودة لا تصل إلي درجة المادية ويعني ذلك قبول مجتمع الذمم المدينة واعتباره غير محرف مادياً. أما إذا تبين أن الحد الأعلى للانحرافات أعلى من قيمة الانحراف المقبول فهذا يدل على أن المجتمع محرف مادياً، وفي هذه الحالة لا بد من أخذ العوامل النوعية بعين الاعتبار، فقد تحدث الانحرافات نتيجة الاختلاف في تطبيق مبدأ معين أوقد تكون نتيجة وجود شواذ. وفي النهاية لا بد أن يستخدم المدقق خبرته المهنية لمقارنة الأدلة من المصادر المختلفة للوصول إلي النتائج المناسبة.

مثال محلول:

خلال تدقيقك لحسابات شركة التيسير، تبين لك أن رصيد الذمم المدينة 500.000 دينار، وأردت معاينة هذا الحساب للتحقق مما إذا كان رصيده لا يحتوي على تحريفات مادية.

وقمت بتحديد الأمور التالية:

مستوى المادية 7% من إجمالي القيمة الدفترية.

قيمة الانحرافات المقبولة 35000 دينار

قيمة الانحرافات المتوقعة 10000 دينار

مخاطر القبول الخاطئ 10%

قيمة المفردة الأولى (بشكل عشوائي) 5000 دينار

مفردات العينة التي أكتشف فيها المدقق تحريفات كما هي في الجدول التالي:

القيمة الدفترية للمفردة	القيمة التدقيقية للمفردة
5000 دينار	4700 دينار
6000	5400
10000	9000
11000	9600
12000	10500

المطلوب:

1- تحديد حجم العينة.

2- تحديد المفردات التي يتم إختيارها.

3- تقويم نتائج المعاينة بافتراض عدم وجود تحريفات ومن ثم بافتراض وجود التحريفات المبينة في الجدول السابق.

الحل:

- معامل الثقة من الجدول رقم (10-5) يكون 2.31
- معامل التوسع من الجدول رقم (10-5) يكون 1.5
- حجم العينة باستخدام المعادلة يكون :
- حجم العينة = 2.31x500000/(35000-(1.5x10000)) = 58 مفردة تقريباً
- فترة المعاينة = القيمة الدفترية للمجتمع / حجم العينة

فترة المعاينة = 58/500000= 8621 دينار تقريباً

- يتم ترتيب مفردات المجتمع (حسابات الذمم المدينة) بشكل عشوائي ويفضل بالشكل الذي تظهر فيه في دفتر الأستاذ وذلك بدون تحيز، ومن ثم يتم إحتساب الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية لهذه الذمم.

وتبدأ عملية إختيار مفردات العينة باختيار أول مفردة بشكل عشوائي من هذه الذمم بحيث تقع أول مفردة بين 1 دينار إلى 8621 دينار (الذي يمثل فترة المعاينة)، ثم يتم إختيار كل وحدة منطقية تحتوي على ال 8621 دينار التالية حتى يتم اختيار 58 مفردة. ولنفرض أن أول وحدة تم إختيارها بشكل عشوائي وتقع ضمن المدى هي الوحدة التي قيمتها 5000 دينار، ومن ثم يتم إضافة مبلغ 8621 دينار لهذه القيمة بشكل تراكمي ويتم مقارنة الناتج المتراكم مع الرصيد المتراكم للقيم الدفترية لحسابات الذمم. حيث يتم إعتبار المفردة التي تؤدي إلى جعل الرصيد المتراكم للقيمة الدفترية أعلى من القيمة التي نحصل عليها من إضافة المدى العيني (8621 دينار) للقيمة العشوائية (5000 دينار) بشكل متراكم ، ونستمر في عملية الاضافة حتى يتم إختيار مفردات العينة كاملة (58 مفردة).

- بعد إختيار مفردات العينة نقوم باختبار هذه المفردات للتحقق من مدى وجود تحريفات فيها، وقد تمت الاشارة إلى هذه التحريفات في مقدمة هذا المثال.
- من أجل تقويم نتائج العينة يقوم المدقق باحتساب الحد الأعلى للانحرافات كما تم بيانه في المعادلة:

$UML = PM + ASR$. وهناك حالتان: الأولى عدم إكتشاف تحريفات والثانية في حالة إكتشاف التحريفات التي تم تحديدها في السؤال:

الحالة الأولى: عدم وجود تحريفات

عندما لا يوجد تحريفات في العينة فان إجمالي التحريفات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) تساوي صفرا.

وفي هذه الحالة فان التحريفات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تتألف من مكون واحد يطلق عليه دقة الأساس (BP)، ويتم الحصول على قيمتها من خلال ضرب معامل الثقة المقابل لمخاطر القبول الخاطئ (التي تم تحديدها عند بدء عملية المعاينة وباعتبار الانحرافات صفر) بالمدى العيني الذي تم احتسابه، فيكون في هذه الحالة:

دقة الأساس = معامل الثقة × المدى العيني

= 2.31 × 8621 = 19915 دينار تقريباً

وهذا يعني أن الحد الأعلى للانحرافات يساوي 19915 دينار وهو أقل من قيمة الانحراف المقبول والبالغة 35000 دينار وبالتالي يتم قبول المجتمع واعتباره غير محرف مادياً.

الحالة الثانية: وجود بعض الانحرافات في العينة

في حالة وجود انحرافات في العينة يقوم المدقق باحتساب إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) والانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) من أجل احتساب الحد الأعلى للانحرافات الخاصة بالتضخيم ويقارنها مع قيمة الانحرافات المقبولة.

أولاً: بالنسبة للانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة على المجتمع (PM) فتحسب لكل وحدة منطقية تحتوي على إنحرافات، وهناك حالتان:

1- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أقل من فترة المعاينة، في هذه الحالة نحسب ما يلي لكل وحدة فيها إنحراف:

نسبة الانحراف = (القيمة الدفترية – القيمة التدقيقية) / القيمة الدفترية.

الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة

= نسبة الانحراف × فترة المعاينة.

لنفرض أن المدقق إكتشف تحريفين في حسابين القيمة الدفترية لكل منهما أقل من فترة المعاينة، وهذا يعني أقل من القيمة 8621 ، وكما هي مبينة في الجدول أدناه.

2- إذا كانت القيمة الدفترية للوحدات المنطقية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة فان إجمالي الانحرافات التي يتوقع وجودها في المجتمع بناء على تعميم نتيجة العينة مباشرة تساوي إجمالي الانحرافات الموجودة في الوحدات المنطقية . وبمتابعة مثالنا السابق نفترض أننا حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

القيمة الدفترية	القيمة التدقيقية	نسبة الانحراف	فترة المعاينة	الانحرافات
5000	4700	%6	8621	517.26
6000	5400	%10	8621	862.1
10000	9000	-------	-------	1000
11000	9600	-------	-------	1400
12000	10500	-------	-------	1500
45000	40200			5279.36

نلاحظ أن القيمة الدفترية للوحدات لمنطقية الأولى والثانية أقل من فترة المعاينة لذلك تم إحتساب نسبة الانحرافات لها ثم ضربت في فترة المعاينة، أما الوحدات المنطقية الثالثة والرابعة والخامسة فان قيمها الدفترية اكبر من أو تساوي فترة المعاينة، لذلك لم تحسب لها نسب الانحرافات وتم إحتساب الفرق بين القيمة الدفترية والتدقيقية مباشرة.

ثانياً: الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR)

الانحرافات المسموح بها تتضمن نوعين من الانحرافات كما في المعادلة التالية:

$$ASR = BP + IA$$

حيث أن:

BP: دقة الأساس.

IA: الزيادة في الانحرافات المسموح بها.

بالنسبة لدقة القياس فيحسب كما في الحالة الأولى

دقة الأساس= معامل الثقة × المدى العيني

= 2.31 × 8621 = 19915 دينار تقريباً

أما الزيادة في الانحرافات المسموح بها فيتم الفصل بين الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة والوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أكبر من أو تساوي فترة المعاينة. حيث أن جميع الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أكبر من أو تساوى فترة المعاينة يتم فحصها وبالتالي لا يوجد مخاطر معاينة متجمعة تتعلق بها. أما الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية اقل من فترة المعاينة فقد لا يتم اختبارها جميعها وبالتالي تحسب الزيادة المسموح بها في الانحرافات لها فقط، وفيما يلي خطوات احتساب الزيادة:

1- تحديد التغير الإضافي في معامل الثقة.
2- ترتيب انحرافات الوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة من الأعلى للأسفل.
3- ضرب الانحرافات المتوقعة التي تم ترتيبها في معامل الثقة المناسب وجمع النتائج.

وبالرجوع إلى جدول رقم 9-10 فإن معاملات الثقة الخاصة بالانحرافات تكون كما في الجدول التالي:

معاملات الثقة المقابلة لعدد التحريفات ومخاطر القبول الخاطيء

مخاطر القبول الخاطئ 10%			
عدد التحريفات	**معامل الثقة**	**التغير الإضافي في معامل الثقة**	**التغير الإضافي في معامل الثقة – 1**
0	2.31	–	–
1	3.89	1.58	0.58
2	5.33	1.44	0.44
3	6.69	1.36	0.36

ويبين العمود الثاني معاملات الثقة المقابلة لكل عدد من التحريفات كما هي في الجدول السابق، أما العمود الثالث فيبين التغير في معامل الثقة والعمود الرابع فهو ناتج عن طرح واحد من كل معامل في العمود الثالث.

ثم يقوم المدقق بتحديد الانحرافات التي تم عكس قيمتها على المجتمع والخاصة بالوحدات المنطقية التي قيمتها الدفترية أقل من فترة المعاينة، ويقوم بترتيبها من الأعلى إلى الأسفل كما في الجدول التالي:

ترتيب التحريفات من الأعلى إلى الأسفل

الانحرافات	**التغير الإضافي في معامل الثقة – 1**	**الزيادة في الانحرافات المسموح بها IA**
862.1	0.58	500.018
517.26	0.44	227.59
الإجمالي		**727.61**

وبالتالي فان إجمالي : الانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR) تكون

19915+ 727.61= 20642.61 دينار، ويكون

الحد الأعلى للانحرافات = 5279.36 + 20642.61= 25921.97 دينار

وبما أن الحد الأعلى للانحرافات أقل من قيمة الانحراف المقبول والبالغ 35000 دينار فهذا يعني أن الانحرافات الموجودة لا تصل إلي درجة المادية ويعني ذلك قبول مجتمع الذمم المدينة واعتباره غير محرف مادياً. أما إذا تبين أن الحد الأعلى للانحرافات أعلى من قيمة الانحراف المقبول فهذا يدل على أن المجتمع محرف مادياً، وفي هذه الحالة لا بد من أخذ العوامل النوعية بعين الاعتبار، فقد تحدث الانحرافات نتيجة الاختلاف في تطبيق مبدأ معين أوقد تكون نتيجة وجود شواذ. وفي النهاية لا بد أن يستخدم المدقق خبرته المهنية لمقارنة الأدلة من المصادر المختلفة للوصول إلي النتائج المناسبة.

ملخص الفصل

لقد أصبح التدقيق باستخدام العينات يمثل الحالة السائدة في عملية التدقيق، إذ أن التدقيق الشامل التفصيلي يكاد يكون من الأمور المستحيلة في ظل الحجم الكبير للعمليات الاقتصادية التي تحدث في المنشآت وتعدد وتنوع هذه العمليات. ونتيجة استخدام المعاينة يكون هناك بعض المخاطر التي قد يتعرض لها المدقق والتي قد تنتج بشكل رئيس عن عدم تمثيل العينة المختارة بشكل كامل، إذ أن عملية التمثيل الكامل من الأمور الصعبة بالرغم من بذل العناية المهنية الكافية. وقد تناول هذا الفصل مخاطر المعاينة الخاصة باختبارات الرقابة والتي تشمل مخاطر زيادة الاعتماد ومخاطر قلة الاعتماد، ومخاطر الاختبارات التفصيلية والتي شملت مخاطر القبول الخاطئ ومخاطر الرفض الخاطئ. ويمكن أن يقوم المدقق باستخدام طرق المعاينة الإحصائية أو طرق المعاينة الحكمية (غير الإحصائية)، حيث أجازت المعايير للمدقق استخدام الطريقة التي يراها مناسبة. أما منهجية التدقيق التي يستخدمها المدقق في اختبارات الرقابة بالطريقة الإحصائية فيطلق عليها معاينة الصفات أو الخصائص، حيث يكون الهدف من التدقيق التحقق من توفر خصائص رقابية معينة. وبالنسبة للاختبارات الجوهرية فهناك مجموعة من الطرق التي يمكن أن يستخدمها المدقق، إذ يمكن أن يستخدم معاينة الوحدة النقدية أو معاينة المتغيرات، وقد تم التركيز على معاينة الوحدة النقدية في هذا الفصل.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- وضح المقصود بالمعاينة في التدقيق.
2- ما الحالات التي تم استثناؤها من إدراجها تحت مفهوم المعاينة.
3- ما هي الأسباب الرئيسية التي تجعل المدقق يستخدم العينات بدلاً من التدقيق الشامل التفصيلي.
4- ما هو المقصود بمخاطر العينات.
5- ما هي مخاطر العينات التي تتعلق باختبارات الرقابة.
6- ما مخاطر العينات التي تتعلق بالاختبارات الجوهرية.
7- ما هي مخاطر العينات التي تؤثر على كفاءة عملية التدقيق، وضح ذلك.
8- ما هي مخاطر العينات التي تؤثر على فاعلية عملية التدقيق، وضح ذلك.
9- وضح الفروقات بين المعاينة الإحصائية وغير الإحصائية.
10- ما هي طرق اختيار العينة غير الإحصائية.
11- ما هي طرق اختيار العينة الإحصائية.
12- ما هو المقصود بطريقة الاختيار العشوائي.
13- ما هو المقصود بطريق الاختيار المنظم، أعط مثالاً يوضح ذلك.
14- متي يفضل استخدام المعاينة الطبقية، أعط مثالاً يوضح طريقة المعاينة الطبقية.
15-ما هو المقصود بمعاينة الصفات، ومتى تستخدم.
16- وضح خطوات معاينة الصفات.
17- أعط مثال توضيحي يبين كيفية تطبيق معاينة الصفات.
18- ما هو المقصود بمجتمع الفحص ووحدة المعاينة.
19- ما هي العوامل التي تؤثر على حجم العينة، وضح العلاقة بين هذه العوامل وبين حجم العينة.
20- وضح المقصود بالمعاينة الاحتمالية نسبة إلى الحجم.
21- متى يفضل استخدام المعاينة الاحتمالية نسبة إلى الحجم.

22- ما هي خطوات المعاينة الاحتمالية نسبة إلى الحجم.

23- لماذا سميت المعاينة الاحتمالية نسبة إلى الحجم بهذا الاسم.

24- ما هو المقصود بوحدة المعاينة المنطقية.

25- أعط مثال يبين كيفية تطبيق المعاينة الاحتمالية نسبة إلى الحجم.

26- وضح المقصود بالحد الأعلى للانحرافات.

27- وضح المقصود بالانحرافات المسموح بها نتيجة مخاطر المعاينة (ASR).

28- ما هو المقصود بدقة الأساس.

29- ما هو المقصود بالزيادة في الانحرافات المسموح بها.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي الإجراءات التالية لا يندرج تحت مسمى المعاينة:

أ. استخدام الإجراءات التحليلية

ب. تدقيق نشاط معين بأكمله من أجل دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية.

ج. القيام بالاستفسارات من الإدارة والموظفين.

د. كل ما ذكر أعلاه.

2- المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بان رصيد حساب معين محرف ماديا بينما واقع المجتمع -فيما لوعلم- قد لا يحتوي على تحريفات مادية تسمى:

أ. مخاطر الرفض الخاطئ.

ب. مخاطر القبول الخاطئ

ج. مخاطر زيادة الاعتماد.

د. مخاطر قلة الاعتماد.

3- المخاطر الناشئة عن احتمال خروج المدقق بنتيجة من العينة بأن رصيد حساب معين لا يحتوي على تحريف مادي، بينما واقع المجتمع- فيما لو علم- قد يحتوي على تحريفات مادية تسمى:

أ. مخاطر الرفض الخاطئ.   ب. مخاطر القبول الخاطئ

ج. مخاطر زيادة الاعتماد.   د. مخاطر قلة الاعتماد.

4- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جدا تسمى:

أ. مخاطر الرفض الخاطئ.

ب. مخاطر القبول الخاطئ

ج. مخاطر زيادة الاعتماد.

د. مخاطر قلة الاعتماد.

5- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع جدا تسمى:

أ. مخاطر الرفض الخاطئ.

ب. مخاطر القبول الخاطئ

ج. مخاطر زيادة الاعتماد.

د. مخاطر قلة الاعتماد.

6- أي المخاطر التالية تؤثر في فاعلية التدقيق:

أ. مخاطر زيادة الاعتماد.

ب. مخاطر قلة الاعتماد.

ج. مخاطر الرفض الخاطئ.

د. مخاطر القبول الخاطئ ومخاطر زيادة الاعتماد.

7- أي العوامل التالية يؤثر طردياً في حجم العينة في اختبارات الرقابة:

أ. مخاطر زيادة الاعتماد.

ب. معدل الانحراف المقبول.

ج. معدل الانحراف المتوقع.

د. مخاطر الرفض الخاطئ.

8- أي العوامل التالية يؤثر طردياً في حجم العينة في الاختبارات التفصيلية للأرصدة:

أ. القيمة الدفترية للمجتمع.

ب. قيمة الانحراف المقبول.

ج. قيمة الانحراف المتوقع.

د. ما ذكر في (أ) و (ج).

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

قام مدقق الحسابات عبدالقادر بوضع خطة لاجراء المعاينة في اختبارات الرقابة للتحقق مما اذا كانت فواتير البيع يقابلها مستندات شحن. وقد قام بتحديد المور التالية من أجـل تحديـد وضع هذه الخطة بالشكل المناسب:

1- مخاطر تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض جداً %5
2- معدل الانحراف المقبول %6
3- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع %3

- بناءً على هذه الأمور قام باستخراج حجم العينة.
- قام باستخدام الطريقة العشوائية البسيطة لاختيار مفردات العينة.
- قام بتنفيذ اجراءات الفحص على مفردات العينة وقد تبين له وجود أربعة تحريفات.

المطلوب:

1- بين الخطوات التي تشتملها خطة المعاينة مع شرح لكل من هـذه الخطـوات وبيـان علاقتها مع بعضها.
2- بين علاقة كل من العوامل المذكورة في السؤال مع حجم العينة.
3- ما هو هدف التدقيق في هذه المعاينة.
4- ما هو مجتمع الفحص ووحدة المعاينة في هذه الحالة
3- قم باستخدام الجداول لاستخراج حجم العينة.
4- قيم نتيجة العينة بناءً على عدد التحريفات المكتشفة باستخدام الجداول.
5- ما هي الاجراءات التي ستقوم بها بناءً على نتيجة العينة.

الفصل الثاني عشر

تدقيق الأنظمة الحاسوبية
Auditing Computerized Systems

12

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تدقيق البيانات المالية.
- ✓ تأثير الأنظمة الحاسوبية على الأنظمة المحاسبية.
- ✓ أمن المعلومات الحاسوبية
- ✓ تأثير الأنظمة الحاسوبية على الرقابة الداخلية.
- ✓ المخاطر التي تواجه المدقق في حالة تدقيق الأنظمة الحاسوبية.
- ✓ منهجية المدقق في تدقيق الأنظمة الحاسوبية.
- ✓ الرقابة الداخلية على الأنظمة الحاسوبية.
- ✓ الأدوات والأساليب التي يستخدمها المدقق في تدقيق الأنظمة الحاسوبية.

الفصل الثاني عشر
تدقيق الأنظمة الحاسوبية
Auditing Computerized Systems

1. مقدمة

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في مختلف مناحي الحياة يمكننا من تحسين جوانب كثيرة من شؤون الحياة على المستوى الفردي وعلى مستوى المجتمع وفي مختلف مجالات الأعمال (Gupta, 2000). فقد بين Gupta أن نظم المعلومات الناجحة الفعالة تؤدي خدمات جمة للمجتمعات، فهي تساعد في بناء المؤسسات الناجحة، وتساعد هذه المؤسسات في بناء العلاقات الناجحة مع عملائها وبالتالي الحصول على حصة مجزية في سوق المنافسة، وتساعد في مختلف عمليات اتخاذ القرارات وتحسين الإنتاجية وتشجيع المنافسة العالمية (Alter, 1999). وكذلك يعتبر قطاع تكنولوجيا المعلومات من القطاعات التي أصبحت داعما رئيساً للاقتصاد في البلدان التي أحسنت استخدامها بشكل فعال. فعلى سبيل المثال ذكر (Gupta, 2000) أن قطاع تكنولوجيا المعلومات في الولايات المتحدة حقق إيرادات خلال عام 1997 مقدارها 899 مليار دولار مما جعله أكبر قطاعات الأعمال ازدهاراً في تلك السنة.

لقد أصبحت تكنولوجيا المعلومات من أهم الوسائل التي تستخدمها مختلف أنواع منشآت الأعمال الهادفة وغير الهادفة إلى الربح في عملياتها المختلفة؛ سواء كان ذلك في عمليات التخطيط أو الإشراف أو التوثيق أو الشؤون الإدارية أو المحاسبة أو غيرها من اوجه النشاط. وفي نفس الوقت شهدت عملية التدقيق تطورا متزايدا ضمن مواكبة التطورات في تكنولوجيا المعلومات لدى تلك المنشآت والشركات. ونتيجة لذلك ظهر ما يسمى بتدقيق الأنظمة الحاسوبية أو تدقيق الحاسوب "Computer Auditing". وشهد هذا المجال تطورات مستمرة، وازداد اهتمام مهنة التدقيق به، حيث تم إصدار المعايير المهنية التي ترشد المدققين في هذا المجال.

وكذلك أدى التطور في تكنولوجيا المعلومات واستخدام الأنظمة الحاسوبية الى زيادة الاهتمام باستخدام التقنيات الحديثة في عملية التدقيق وخاصة في تدقيق الأنظمة الحاسوبية حيث أن هذا الأمر سيؤدي إلى التغلب على بعض جوانب القصور البشري في حالة ممارسة الحكم المهني (Ashton and Willingham, 1988) ، وبالتالي فانه يمكن تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق. وقد بينت بعض الدراسات في هذا المجال أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق يؤدي إلى تقليل الوقت المبذول في العمليات الكتابية والمهمات الحسابية الخاصة بأمور كثيرة؛ مثل مخاطر التدقيق وأحجام عينات التدقيق، وبالتالي أدى إلى تقليل الوقت والتكاليف، وتحسين جودة عملية التدقيق، وتوفير أسس افضل لممارسة الحكم المهني من قبل مدققي الحسابات (Manson et al, 1997a, Manson et al, 1997b). حيث أن المدقق يمكن أن يستخدم برامج الحاسوب التي تستطيع محاورة برامج العميل، وهذه العملية تفيد في مجال سرعة تنفيذ أعمال التدقيق ودقتها. ففي مجال المعاينة على سبيل المثال فان استخدام المدقق لهذه البرامج يمكنه من قراءة جميع مفردات مجتمع الفحص بوقت قصير جدا، وهذا أيضا يقلل الحاجة إلى العمل الكتابي مما يساعد في إتاحة الوقت الكافي للمدقق للتركيز على الأمور المهمة واستغلال الوقت المتاح بشكل مناسب. كذلك فان استخدام المدقق لبرامج تخزين واسترجاع المعلومات وبرامج المراجعة التحليلية باستخدام الحاسوب يمكن المدقق من إجراء المقارنات والتحليلات بين الأرقام الفعلية والمخططة. وقد يستخدم المدقق برامج خاصة تساعده في عملية إجراء الاختبارات وفي تكوين رأيه الذي يستخدم فيه درجة من الحكم المهني مما يساعد في دعم عملية اتخاذ القرارات التي يقوم بها مدقق الحسابات، وهذه البرامج يطلق عليها ما يعرف بأنظمة الخبراء.

2. تدقيق الأنظمة اليدوية والأنظمة الحاسوبية

في البداية لابد من الأخذ بعين الاعتبار أن أهداف الأنظمة وأهداف التدقيق هي نفسها لا تتأثر بطريقة تشغيل البيانات سواءً كانت يدوية أو آلية، وكذلك فان نطاق التدقيق لا يتغير في ظل نظام المعلومات بالحاسوب. ولكن طريقة التدقيق وجمع الأدلة قد تختلف كلياً، وهذا

الاختلاف قد يعود إلى اختلاف إجراءات جمع وتبويب وتخزين المعلومات المحاسبية، حيث أن هذه المعلومات في حالة استخدام الحاسوب هي موجودة إما على بطاقات أو أشرطة ممغنطة، أو مخزنة داخل الحاسوب بدلا من الدفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة.

وإن استخدام الأنظمة الحاسوبية يؤدي الى ادخال تحسينات على نظم الرقابة الداخلية مثل:

1- احلال الرقابات الحاسبوية محل كثير من الرقابات اليدوية مما يقلل من الأخطاء البشرية التي تحدث نتيجة استخدام الأنظمة اليدوية وخاصة الأخطاء غير المنتظمة.

2- توافر معلومات ذات جودة أعلى من تلك التي توفرها الأنظمة اليدوية وتحقيق الكفاءة العالية في الاستخدام، وذلك بسبب البيئة التي توفرها الأنظمة الحاسوبية والرقابة الفعالة التي توفرها الادارة على هذه الأنظمة وهذا بالتالي يؤدي إلى تحسين القدرة على اتخاذ القرارات. إن استخدام الأنظمة الحاسوبية يحقق كفاءة عالية في تخزين المعلومات من ناحية القدرة الاستيعابية ومن ناحية السرعة في الرجوع الى المعلومات عند الحاجة لذلك، وكذلك من ناحية الكفاءة العالية في عمليات معالجة البيانات.

إن إدراك التحسينات التي تدخلها تكنولوجيا المعلومات على كافة أنواع المنشآت وعلى نظام الرقابة الداخلية لا يكاد يخفى على أحد، ولكن بالرغم من التحسينات فإنه لا بد من الأخذ بعين الاعتبار **وجود عدة أنواع من المخاطر التي تواجه المدقق عند تدقيق الأنظمة الحاسوبية وتشمل ما يلي:**

1- الحاجة الى فهم كيف يعمل النظام وكيف ينتج المعلومات المحاسبية وما هي الرقابة الداخلية التي تعمل في النظام، وهذا يتطلب أن يكون المدقق على قدر من التاهيل الذي يمكنه من القيام بذلك. إن هذا المتطلب لا يتحقق دائماً وخاصة في حالة وجود أنظمة محوسبة معقدة تتطلب مهارة عالية من قبل المدقق، وفي حالة عدم توفر الكفاءة والمهارة فإن المدقق لن يكون قادراً على دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية في ظل هذا النوع من الأنظمة بشكل يمكنه من الحكم على قوة النظام وقوة الرقابات الخاصة به، وهذا بالتالي سينعكس على نتيجة التدقيق النهائية والمتمثلة برأي المدقق في البيانات المالية.

2- نقص العنصر البشري نتيجة حلول الأجهزة مكان هذا العنصر مما يؤدي الى عدم القدرة على متابعة التحريفات التي تحصل في المخرجات، وخاصةً أن استخدام النظام المحوسب قد يؤدي إلى زيادة الأخطاء المنتظمة. والمقصود بهذا النوع من الأخطاء، الأخطاء التي تنتج عن خلل في النظام، فاذا كان هناك خطأ في عملية البرمجة مثلاً، فان عملية التشغيل للجزء الذي فيه الخطأ ستتم أيضاً بشكل خاطئ، وبالتالي فإن هذا الخطأ سيكون منتظماً فيظهر في جميع المخرجات التي تنتنج من هذا التشغيل. الا أن قلة العنصر البشري سيؤدي الى تقليل الأخطاء العشوائية المرافقة للنظام اليدوي.

3- النقص في عملية الفصل بين الوظائف، حيث يقوم الجهاز بتنفيذ بعض العمليات مباشرة، علماً بأنها في النظام اليدوي تنفذ من قبل أفراد مختلفين، فقد يقوم الجهاز بتنفيذ وظيفة التفويض والتسجيل معاً.

4- خطر فقد المعلومات نتيجة تخريب بعض الملفات أو إنهيار النظام أو غير ذلك مما قد يحدث خسائر فادحة للشركة.

5- خسارة فقد الأدلة المرئية لمسار المراجعة، فلو أخذنا مثلاً خريطة تدفق العمليات الخاصة بالنقدية، نجد أنه وفي استخدام النظام اليدوي نستطيع تتبع العمليات المختلفة وأثرها على مختلف الدفاتر والسجلات، بينما في حالة استخدام الحاسوب قد يكون هناك انقطاع في هذه العمليات. **والانقطاع في مسار التدقيق يمكن أن يكون ناتجاً عن أمور مثل:**

أ- بعض المعلومات التي لم يعد هناك ضرورة لها، يمكن أن يتم شطبها من ذاكرة الجهاز.

ب- هناك معلومات يحتفظ بها على الأشرطة الممغنطة وبالتالي هي غير متوفرة مباشرة للمدقق.

ج- التقارير قد تعطى على شكل ملخصات فقط ولا تشير إلى مصدر المعلومات.

د- هناك بعض العمليات يقوم الجهاز بإجرائها مباشرة، مثلاً قد يقوم الجهاز بإصدار أوامر الشراء مباشرةً عندما يصل المخزون إلى الحد الأدنى.

ويمكن التغلب على مشكلة إنقطاع مسار المراجعة المرئي باتباع بعض الطرق التي من ضمنها:

- العمل على ترتيب طباعة المعلومات بشكل يمكّن المدقق من الحصول على المعلومات التي يراها ضرورية لمتابعة مسار العمليات.
- ادخال التسهيلات على عمليات البرمجة التي تسهل عملية الاستفسار، بحيث تساعد في طباعة السجلات الموجودة في الملفات انتقائياً حسب الطلب.
- قيام المدقق بإعادة التأكد من المجاميع كتابياً من المستندات الأصلية.
- استخدام اختبارات بديلة مثل: فحص طرق جرد المخزون عندما يكون من الصعب فحص لحركة التي تطرأ عليه.

إذن استخدام الحاسوب يغير معالجة وتخزين المعلومات المالية، وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة المستعملان من قبل الشركة بادخال تحسينات على هذه الأنظمة وإدخال بعض المخاطر التي ينبغي على المدقق التعامل معها. ولهذا فإن نظام المعلومات بالحاسوب قد يؤثر على بعض الأمور التي يقوم بها المدقق سواءً ما يتعلق منها بعملية التخطيط أو عملية تنفيذ اختبارات التدقيق المختلفة. فعند القيام بعملية التخطيط لعملية التدقيق لا بد أن يأخذ المدقق عدة أمور بعين الاعتبار:

الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند التخطيط لعملية تدقيق الأنظمة المحوسبة:

- الحصول على فهم كاف للأنظمة المحاسبية والرقابية لعمل خطة تدقيق فعالة.
- الحصول على فهم حول طبيعة وتعقيد الأنشطة في النظام المحوسب عند التخطيط لجزء من التدقيق الخاص بمحيط نظام المعلومات بالحاسوب.
- فهم المدقق يجب أن يشمل أهمية وتعقيد التشغيل بالحاسوب ولكل عملية محاسبية ذات أهمية مادية.

الأمور التي على المدقق مراعاتها عند تنفيذ اختبارات تدقيق الأنظمة المحوسبة:

من أجل تحديد الإجراءات التي يتبعها المدقق عند تنفيذ اختبارات التدقيق لا بد أن يراعي الأمور التالية:

- الأجراءات المتبعة من قبل المدقق للحصول على فهم كاف للأنظمة المحاسبية والرقابية.

- الاجراءات التي يتبعها المدقق والتي من خلالها يمكنه التوصل الى تحديد المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة.
- تصميم المدقق وانجازه لاجراءات فحص الرقابة والاختبارت التفصيلية من أجل تحقيق أغراض التدقيق.

إن هذه التغييرات في عملية التدقيق قد تتطلب الحاجة الى خبرات خاصة يستعين بها المدقق، لذلك فإن على المدقق الحصول على مساعدة الخبير في حالة الحاجة لذلك، وهذا الخبير قد يكون موظفاً لدى المدقق أو من خارج مؤسسة التدقيق. وفي حالة التخطيط للأستعانة بمثل هذه الخبرة فأن على المدقق الحصول على أدله تدقيق كافية ومناسبة لكافة أغراض التدقيق وحسب معيار التدقيق الدولي (استعمال عمل خبير).

3. أمن المعلومات الحاسوبية

إن أنظمة شبكات الحاسوب تبدو غير منيعة ضد الاختراق والقرصنة والتهديدات الأمنية، حيث أن هناك إعتقاداً سائداً بأن مخترق الحاسوب لديه مهارات عالية في التمثيل والتقمص من أجل الحصول على معلومات سرية والدخول بشكل غير شرعي للمعلومات. ويمكن لمخترق نظام الحاسوب إستغلال وجود الثغرات أو مناطق الضعف في البرمجيات ونظم التشغيل والتي عادةً ما تنتج عن أخطاء في البرمجة أو تحريفات مقصودة في عملية البرمجة من أجل إيجاد هذه الثغرات.

إن وجود المخاطر الخاصة بامن معلومات الحاسوب يستدعي توفير الدرجة المناسبة من أمن المعلومات والحماية الاكترونية لأنظمة معلومات الحاسوب، ومن أجل المحافظة على أمن المعلومات لا بد من توافر الأمور التالية:

1- الاهتمام بعملية التوثيق وتوفير إجراءات لمراقبة سياسة التوثيق وتنفيذها.
2- ضبط عملية توفير المعلومات العامة عن الموظفين.
3- ضبط عملية الدخول إلى المعلومات.
4- إيجاد ضوابط أمان ضد المعلومات الواردة غير معروفة المصدر.
5- الحد من المعلومات الخاصة أو السرية المتاحة للموظفين.

6- تذكير الموظفين بضرورة إتخاذ الاحتياطات عند القيام بفتح أي بريد الكتروني غير متوقع.

7- القيام باختبارات تجريبية عن طريق القيام بمحاولات الاختراق للمعلومات من أجل تقويم فعالية الضوابط الموجودة.

ويعتبر أمن الشبكة مسؤولاً بصفة يومية عن عمل الشركة، وهذه الوظيفة مستقلة عن الوظائف الأخرى. وقد أوصت هيئة الاستجابة لطوارئ الحاسوب في الولايات المتحدة بمجموعة من الخطوات التي لا بد أن يأخذ بها مدير أمن المعلومات والعاملون معه من أجل توفير الحماية لهذه الأنظمة وتشمل:

1- تحديد الاستخدامات الخاصة بكل حاسوب في الشبكة.

2- تحديد ماهية الخدمة المقدمة إلى المستخدمين.

3- تحديد برمجيات الشبكة ومنها نظم التشغيل والتطبيقات وبرمجيات إدارة الشبكة وبرمجيات أمن الشبكة.

4- تحديد فئات المستخدمين ووضع مستويات لصلاحيات الدخول الخاصة بكل منهم.

5- تحديد إجراءات الأمن حول الدخول إلى مصادر الشبكة.

6- تطوير أساليب للكشف عن محاولات إختراق الشبكة.

7- توثيق النسخ الاحتياطية وخطط الطواريء.

8- تحديد كيفية إدامة توفير خدمات الشبكة.

9- تطوير ومتابعة الخطط الخاصة بالحصول على برمجيات النظم وإدامتها.

10- تحديد كيفية ربط الحواسيب بالشبكة.

11- تحديد الاعتبارات اليومية الأمنية من خلال مراقبة تقارير الدخول والحوادث.

12- حماية المعدات (الأجهزة) المفصولة عن الشبكة.

وكذلك الأمر فيما يتعلق بالبنية التحتية المادية، فإن أنظمة الاتصالات مثلها مثل الكثير من الأنظمة التي تتعرض بنيتها التحتية المادية للتهديد، ولذلك لا بد من الاهتمام بهذا الجانب من أجل تقليل هذا التهديد بأكبر قدر ممكن، ومن أجل تقييم تهديدات البنى التحتية, فإن على مدقق المعلومات أن يدرس أشكال الأنظمة ومكوناتها بما فيها أجهزة الحاسوب ومسارات

المعلومات والمفاتيح والمعالجات وقنوات الاتصال. وعليه أن يأخذ بالاعتبار مدى ملاءمة الروابط بين هذه المكونات والعناصر التي يمكن أن تتعرض للضرر بسبب التهديدات المختلفة سواءً كانت بسبب الكوارث الطبيعية أو إنقطاع التيار أو الهجمات البشرية.

4. الرقابة الداخلية على الأنظمة الحاسوبية

1.4 أولاً: الرقابات العامة General Controls:

وتشمل الرقابات المتعلقة بالبيئة التي يعمل فيها الحاسوب والتي يتم فيها تطوير أنظمة الحاسوب وحفظها وتشغيلها. وهي تتعلق بجميع التطبيقات من حيث ادارة الحاسوب واقتنائه وحمايته، وبالتالي فان دور هذه الرقابات يشبه دور البيئة الرقابية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية ككل, ولذلك فان هذا النوع من الرقابات يهدف الى ضمان تطوير وتنفيذ التطبيقات بصورة مناسبة وضمان تكامل ملفات المعلومات والبرامج وعمليات الحاسوب. وتتكون الرقابات العامة من البنود الستة التالية:

1- ادارة وظيفة الحاسوب:

عادة ما توكل وظيفة إدارة الحاسوب إلى مستويات إدارية دنيا أو لمستشارين خارجيين حيث يقوم مدير هذه الدائرة بالتقرير إلى الادارة العليا أو الى مجلس الادارة.

2- فصل المهام:

تعتبر عملية الفصل بين المهام من أهم المبادئ الرقابية، حيث يجب الفصل بين المهام التالية:

- وظيفة إدارة الحاسوب والتي عادةً ما توكل إلى مدير دائرة تكنولوجيا المعلومات.
- وظيفة تطوير النظم والتي توكل إلى محلل النظم والذي يكون مسسؤولاً عن وضع التصميم لكل نظام تطبيقي.
- وظيفة المبرمج الذي يقوم بتطوير خرائط التدفق الخاصة بالتدفقات وإعداد التعليمات وأختبار البرامج وتوثيق النتائج وذلك حسب توجيه محلل النظم.
- وظيفة التشغيل التي توكل إلى موظفين آخرين يقومون بتنفيذ الاعمال التشغيلية.
- أمين المكتبة الذي يتولى حفظ الملفات والسجلات.

- وظيفة الرقابة على البيانات التي توكل لموظفين يقومون بفحص مستقل للتحقق من معقولية المخرجات.

3- تطوير النظم Systems Development:

على الادارة أن تقوم بتصميم وتنفيذ رقابات من أجل تقليل مخاطر حدوث تغيرات غير مصرح بها للنظم، وعادةً ما تضع الادارة بعض الاختبارات لتحقيق هذه الغاية. فعند شراء أو تطوير نظام جديد تقوم الادارة باختبار هذا النظام قبل إقراره بشكل نهائي بطرق مختلفة، منها على سبيل المثال القيام باختبار تطبيق النظام في جزء من المنشاة مع استمرار تطبيق النظام القديم في بقية نظام المنشأة Pilot Testing أو استخدام الاختبار الموازي Parallel Testingعن طريق تجريب النظام الجديد بجانب النظام القديم.

4- الحماية المادية والألكترونية:

تشمل الحماية المادية حماية الاجهزة والبرامج والملفات وطرق حفظها باستخدام الملفات الاضافية وحفظ الاجهزة في الأماكن الأمينة والخالية من الرطوبة والحرارة الشديدة. أما الحماية الالكترونية فتشمل استخدام كلمات السر وغيرها.

5-خطة الطوارئ Contingency Plan:

وتشمل هذه الخطط الاحتياط لاحتمالية حصول تخريب النظام بسبب الحريق أو أنقطاع التيار الكهربائي، حيث تقوم الادارة بالاحتفاظ بنسخ احتياطية باماكن أمينة وبعيدة عن مباني المنشأة.

6- رقابات الأجهزة:

وتشمل الرقابات داخل أجهزة الحاسوب لاكتشاف أعطال النظام والتقرير عنها وعادةً ما تكون هذه الرقابات موجودة في الأجهزة وبرمجياتها من مصدرها، أي من الصانع.

2.4 ثانياً: الرقابة على التطبيق Application Controls:

الرقابة على التطبيق تتمثل في الرقابات على كل تطبيق بما يحقق الأهداف الخاصة بالعمليات، مثل الرقابة على عمليات المقبوضات النقدية أو عمليات المبيعات وغيرها، وهي تشمل الرقابة على المدخلات والرقابة على المخرجات والرقابة على التشغيل، وفيما يلي بيان لكل منها:

1.2.4 الرقابة على المدخلات Inputs Controls:

وتشمل فحص الاكتمال والدقة والتفويض المتعلق بالمدخلات من أجل التأكد من أن المعلومات التي تم إدخالها إلى الحاسوب هي معلومات أدخلت من قبل شخص مفوض ومسؤول عن ذلك وأن هذه المدخلات لم يتم تغييرها أو التلاعب بها. وهذا الأمر يتطلب توفير رقابات من أجل ضمان أن المدخلات تمت من قبل اشخاص مفوضين بذلك وبالتالي فإن كافة العمليات التي يتم إدخالها هي عمليات مصرح بها، وأن هذه المدخلات التي تم التصريح بها أدخلت إلى الحاسوب بشكل دقيق ومقروء للجهاز وأن هذه البيانات أدخلت في الحسابات الخاصة بها. ويشمل ذلك أيضاً وجود رقابات تحول دون حدوث تكرار في عملية الادخال أو حذف بعض البيانات، وهناك مجموعة من الاجراءات الرقابية التي تساعد في التحقق من ذلك مثل:

1- استخدام المجاميع المالية وذلك بمطابقة مجموع الحركات التي تم إدخالها مع الإجمالي، مثل مطابقة مجموع قيم فواتير المشتريات التي تم إدخالها كمجموعة واحدة مع مجموعها الذي تم استخراجه يدوياً.
2- إستخدام المجاميع الشكلية وذلك بمطابقة مجاميع أرقام مدخلات معينة، مثل مجوعة أرقام الموظفين مع رقم معين.
3- الفحص المنطقي، مثلاً اختبار مدى قبول الجهاز لأكثر من 24 ساعة في اليوم.
4- التحقق من التسلسل الرقمي، مثلاً التحقق من مدى قبول الجهاز لأرقام فواتير تخالف التسلسل التصاعدي المنتظم.

2.2.4 الرقابة على المخرجات Output Controls :

تشتمل الرقابة على دقة ومعقولية المعلومات التي تم تشغيلها بالتركيز على كشف الأخطاء التي حدثت خلال عملية التشغيل وليس منع الأخطاء خلال عملية التشغيل بالاضافة إلى الحفاظ على سرية المعلومات، والتحقق من أن كافة العمليات التي تم إدخالها قد انعكس أثرها على المخرجات كما هو متوقع منها، ويمكن استخدام الأساليب التالية:

1- فحص معقولية المخرجات من قبل صاحب خبرة وقدرة على التحليل.

2- مقارنة مخرجات الحاسوب مع بعض الأمور الخاصة بالمدخلات والمحسوبة يدوياً.

3.2.4 الرقابة على المعالجة Processing Controls:

وتشتمل على الأدوات الرقابية داخل النظام من أجل منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء التي تحدث في عملية التشغيل وبذلك تحقيق درجة عالية من الثقة بأن المدخلات يتم تشغيلها بالشكل الصحيح ومن أمثلة ذلك:

1- اختبار التتابع وذلك بالتحقق من أن المدخلات يتم تشغيلها بانتظام وبترتيب، مثلاً التحقق من أن بيانات الرواتب الخاصة بالأقسام يتم ترتيبها حسب الأقسام قبل البدء بتشغيلها.

2- اختبار الدقة الحسابية للبيانات التي يتم معالجتها، مثلاً التحقق من أن إجمالي الرواتب للفترة يتطابق مع الاقتطاعات وصافي الرواتب.

3- القيام بعمليات تشغيل مختصرة لبعض الأمور مثل مقارنة الاهتلاك المحسوب باستخدام إجمالي الأصول مع الاهتلاك المحسوب على أساس قيم البنود الافرادية.

4- اختبار المعقولية، مثل التحقق مما إذا كانت معلومة معينة تزيد عن المدى المعقول، وهذا الاختبار مشابة لاختبار المعقولية في التحقق من المدخلات.

5. استراتيجيات تنفيذ اختبارات الرقابة

يقوم مدقق الحسابات الخارجي بتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف التحريفات المادية في البيانات المالية وذلك ليتمكن من تقييم مخاطر الرقابة ومن ثم تقييم مخاطر الاكتشاف ومن ثم تحديد حجم الاختبارات التفصيلية ومن ثم الحكم على مدى عدالة القوائم المالية. إن عملية تقييم مخاطر الرقابة الداخلية تساعد المدقق في عملية التخطيط

وتحديد الإجراءات التي سيقوم باستخدامها، وبشكل عام فعند تقييم المدقق لمخاطر الرقابة لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

1- المعرفة التي تم الحصول من خلال إجراءات التدقيق التي قام بها من أجل الحصول على فهم للرقابة الداخلية الخاصة بكل تأكيد من تأكيدات الادارة. وعادة ما يقوم المدقق بتوثيق العلومات التي حصل عليها عن طريق الاستبانة أو خرائط الانسياب أو الوصف التحليلي للإجراءات, حيث تعتبر عملية توثيق الإجراءات هي البداية لتقييم خطر الرقابة المتعلق بتحديد الأخطاء الممكنة والعوامل المادية المرتبطة بهذه الأخطاء.

2- تحديد التحريفات المحتملة التي يمكن أن تحصل فيما يتعلق بكل تأكيد من تأكيدات الادارة، حيث تقوم بعض شركات التدقيق باستخدام برمجيات حاسوبية مرتبطة باستبانات محوسبة متعلقة بالأخطاء الممكنة ويمكن للمدقق الاستفادة من ذلك لدعم قراراته لتقييم الرقابة الداخلية وتقييم التأكيدات حول معلومات القوائم المالية.

3- تحديد الرقابات التي يراها المدقق ضرورية من أجل منع حدوث الأخطاء والتي تعمل على إكتشاف الاخطاء وتصحيحها ويكون ذلك إما باستخدام برامج حاسوبية او يدوياً.

4- القيام ببعض اختبارات الرقابة للتحقق من فاعلية تصميم وتشغيل نظام الرقابة بكافة مكوناته، وتتضمن اختبارات الرقابة استخدام وسائل تدقيق بمساعدة الحاسوب وفحص الأدلة المستنديه ومراقبة أداء موظفي العملاء.

5- تقييم الأدلة بشكلها النهائي وإعداد التقييم النهائي لخطر الرقابة الخاص بكل تأكيد من تأكيدات الادارة المتعلقة بالرقابة الداخلية. ويعتبر مستوي التقييم لخطر الرقابة موضع حكم مهني حيث يجب أن يهتم المدقق بالأدلة حسب أهميتها وتوقيتها. ويمكن التعبير عن خطر الرقابة إما بصورة كمية أو بصورة غير كمية على شكل مستويات منخفضة ومتوسطة وعالية.

وهناك ثلاث استراتيجيات عادة ما يستخدمها المدقق في تنفيذه لاختبارات الرقابة وهي:

1- التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بناءً على تقييم رقابات المستخدم.

2- التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض بناءً على رقابات التطبيق.

3- التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع بناء على الرقابات العامة واجراءات المتابعة اليدوية.

وفيما يلي بيان لهذه الاستراتيجيات الثلاث:

1.5 اولا: تقييم مخاطر الرقابة بناءً على تقييم رقابات المستخدم

في حالات كثيرة يقوم العميل بتصميم إجراءات رقابة يدوية مترافقة مع عمليات المعالجة الالكترونية, بحيث يقوم مستخدموا الأجهزة لدى العميل بمقارنة مخرجات الحاسوب مع المستندات المؤيدة لتلك العمليات يدوياً. وإن توفر هذه الإجراءات يساعد المدقق في اختبار الرقابة مباشرة كما في النظام اليدوي، وهذا ما يطلق عليه التدقيق حول الحاسوب. حيث أن المدقق ليس بحاجة إلى القيام باجراءات الفحص المعقدة لبرامج الحاسوب وعمليات التشغيل.

2.5 ثانياً: التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض بناء على رقابات التطبيق

في بعض الحالات يكون لدى بعض الشركات مستوى مرتفع من الرقابة الإدارية يمكنها من تحقيق مستوى مرتفع من تدقيق العمليات التي تخضع لمسؤولياتهم. لكن هذا المستوى قد لا يمكّن المدقق من تقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض, وكنتيجة لذلك فإن المدقق قد يقوم بالتخطيط لاستخدام إستراتيجية لتقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض بناءً على رقابات التطبيق، وهذا يتطلب من المدقق ثلاثة أمور تشمل:

1- القيام باختبار رقابات التطبيق.

أي أنه إذا رغب المدقق في الاعتماد على رقابة تطبيقات الحاسوب، فإنه يتوجب علية أن يقوم باختبارها مباشرة عن طريق استخدام وسائل تدقيق باستخدام الحاسوب.

2- اختبار الرقابات العامة على الحاسوب.

الرقابات العامة تزود المدقق بنوع من الثقة من أن التطبيقات مصممة بشكل ملائم، وأن أي تغييرات تمت كما هو مصرح بها، وهذا يوفر مزيد من الثقة لدى المدقق بالأدلة التي سيحصل عليها.

3- اختبار اجراءات المتابعة اليدوية للأستثناءات التي تمت ملاحظتها من خلال رقابات التطبيق.

3.5 ثالثاً: التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع بناءً على الرقابات العامة واجراءات المتابعة:

قد يخطط المدقق لإستراتيجية تعتمد على الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية، وذلك في حالة التخطيط لاعتماد مخاطر رقابة عالية. وفي هذه الحالة فان المدقق يعتمد استراتيجية تركز على أدلة تتعلق بفاعلية الرقابات العامة وإجراءات المتابعة اليدوية. ويستطيع المدقق الحصول على معلومات عن فعالية رقابات التطبيقات من خلال الاستفسار من الأفراد الذين يقومون باجراءات المتابعة اليدوية.

6. مداخل التدقيق في ظل الأنظمة الحاسوبية

بناءً على ما تم ذكره في الاستراتيجيات الثلاث أعلاه فان المدقق قد يقوم باتباع إحدى ثلاث طرق عند تدقيق الأنظمة الحاسوبية، التدقيق حول الحاسوب أو من خلال الحاسوب أو باستخدام الحاسوب، وفيما يلي بيان لهذه الطرق:

1.6 أولاً: التدقيق حول الحاسوب Auditing Around the Computer

يقوم هذا المدخل على اهتمام المدقق بالمدخلات والمخرجات، وعدم الاهتمام بما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيلية، بافتراض أن الأمور الرقابية العامة تساعد في ضبط المدخلات والمخرجات. ينظر المدقق في هذا المدخل الى جهاز الحاسوب كصندوق أسود Black Box، ويقوم بالتركيز على المدخلات والمخرجات كما في تدقيق الأنظمة اليدوية. فيقوم المدقق بالتحقق من المدخلات كما في النظام اليدوي بالرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من صحتها ودقتها ومدى توفر الشروط القانونية فيها وتوفر التفويض المناسب بإعدادها وإدخالها إلى الحاسوب، ثم يقوم المدقق بالتحقق من المخرجات ومقارنتها مع المدخلات والتحقق من انسجام المخرجات مع المدخلات. وعند استخدام هذا المدخل لا بد من توفر بعض الشروط مثل توفر المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات في الوقت المناسب وبالكمية الكافية والتفصيل الذي يفي بغرض التدقيق وأن يتم الاحتفاظ بها لفترة كافية من الزمن لغايات الرجوع اليها واستخدامها. ويمتاز هذا المدخل بسهولته وقلة تكاليفه

وعدم حاجته للخبرات والمهارات المتخصصة في الأنظمة الحاسوبية، وعدم الاعتماد على بيانات افتراضية في عملية التدقيق. ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن هذا المدخل أصبح قليل الاستخدام في الوقت الحالي بسبب الأنظمة المعقدة التي هي بحاجة إلى خبرات في مجال الحاسوب وبحاجة إلى التحقق من صحة التشغيل، بالاضافة إلى أن هذا المدخل يعتبر مكلفاً للعميل وأنه يضيع على المدقق فوائد استخدام الحاسوب في تنفيذ الاختبارات والذي يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.

2.6 ثانياً: التدقيق من خلال الحاسوب Auditing Through the Computer

في كثير من الحالات يجد المدقق بأنه لا يمكن الاكتفاء بالتدقيق حول الحاسوب وأنه لا بد من الاهتمام بالرقابة الداخلية داخل الأجهزة، ولذلك لا بد من تدقيق المدخلات والمخرجات بالاضافة لعملية التشغيل، وبشكل عام فان قيام المدقق بالتدقيق من خلال الحاسوب يصبح ضروري بسبب الأمور التالية:

1- جزء مهم من الرقابة الداخلية موجود في برنامج الحاسوب.
2- وجود الفجوات ذات الأهمية في مسار المراجعة المرئي.
3- حجم التعامل الكبير وحجم السجلات الكبير الذي يجعل عملية الاختبار بمدخل حول الحاسوب غير عملي.

وعند قيام المدقق باستخدام هذا المدخل فإنه يستخدم ما يسمى الطرق المساعدة باستخدام الحاسوب Computer Assisted Audit Techniques(CAATs) وهي مجموعة من الطرق التي تزود المدقق بوسائل فعالة في اختبار رقابات تطبيقات الحاسوب، وهي بحاجة الى معرفة ومهارة خاصة، وهناك احتمالية تعرض النظام للعطل في الوقت الذي يكون المدقق يستخدم فيه الأجهزة في عملية الاختبار. ومن هذه الطرق التي يستخدمها المدقق ما يسمى المحاكاة الموازية والبيانات الاختبارية ونموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل وشبكة الاختبارات المتكاملة، وفيما يلي توضيح لهذه الطرق:

1.2.6 أولاً: المحاكاة المتوازية Parallel Simulation

وفي هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ويقوم المدقق باستخدام هذا الأسلوب عدة مرات خلال السنة تحت التدقيق. هذه الطريقة غالباً ما تستخدم في الاختبارات الجوهرية مثل عمليات الاحتساب.

مزايا هذا المدخل:

1- بسبب استخدام البيانات الحقيقية، يستطيع المدقق التحقق من العمليات عن طريق تتبع المستندات الأصلية.

2- يمكن زيادة حجم العينة بشكل كبير دون تحمل تكاليف كبيرة.

3- يستطيع المدقق إدارة الاختبارات بشكل مستقل.

لكن على المدقق عند استخدام هذا الأسلوب أن يتوخى الحذر أكثر في اختيار البيانات المستخدمة في المحاكاة لتمثيل البيانات المالية الحقيقية للعميل.

2.2.6 ثانياً: البيانات الاختبارية Test Data

باستخدام هذا المدخل يقوم المدقق باختبار عمليات حقيقية ووهمية يقوم هو باعدادها ومن ثم يقوم بمعالجتها باستخدام برامج حاسوب العميل. الهدف من هذا المدخل هو تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العمل يمكنها أن تشغل العمليات المالية الحقيقية والوهمية. وللتحقق من ذلك يقوم المدقق بإدخال أنواع مختلفة من العمليات المالية في برنامج العميل تحت إشرافه، حيث يتم تحديد ما إذا كانت برامج الحاسب الإلكتروني لدى العميل ستعالج الأنواع المختلفة من البيانات بالشكل الصحيح وكما هو مبرمج لها. وهذه الطريقة غالباً ما تستخدم في اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات. وعند استخدام هذه الطريقة على المدقق التأكد من تحقق الأمور التالية:

1- أن البيانات الاختبارية تشمل جميع الحالات التي ينوي المدقق اختبارها، وذلك باستخدام بيانات حقيقية ووهمية.

2- أن الاختبارات تنفذ على البرامج التي يستخدمها العميل خلال السنة ككل وليس فقط في نهاية السنة، وذلك لأن العميل قد يقوم بادخال تعديلات على البرامج وبالتالي لا بد من اختبار هذه البرامج قبل وبعد التعديلات.
3- التأكد من إلغاء جميع البيانات الاختبارية بعد الانتهاء من عملية الاختبار.

3.2.6 ثالثاً: نموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل Embedded Audit Module Approach

هذا المدخل يتطلب إيجاد نظم فرعية صغيرة داخل نظام الحاسوب عن طريق قيام المدقق بإنشاء ملفات صورية وإضافتها إلى ملفات العميل الموجودة، تهدف إلى استقطاب العمليات أو الأرصدة التي تحقق شروط معينة أو تتصف بصفة معينة، مثلاً ملف خاص يحوّل إليه كافة الأرصدة التي تتجاوز حد معين بحيث يقوم المدقق بعد ذلك باختبارها، وقد يكون هذا الملف يستقطب العمليات الشاذة. لذلك عادةً ما تستخدم هذه الطريقة لتحديد العمليات غير العادية خلال الاختبارات الأساسية. إن هذه الطريقة تمكن المدقق من المتابعة الدائمة لعمليات العميل لأن هذا النموذج يكون موجوداً باستمرار، وهذا ما يميز هذه الطريقة عن طريقة البيانات الإختبارية والمحاكاة الموازية.

4.2.6 رابعاً: شبكة الاختبارات المتكاملة Integrated Test Facility

يعتبر هذا النموذج إمتداداً للأساليب السابقة حيث يعتمد هذا الأسلوب على أساس إفتراض المدقق لوحدة اقتصادية غير حقيقية كاملة ويقوم بمعالجة بياناتها باستخدام برامج العميل، والاختلاف هنا عن الطرق السابقة أن هذه الوحدة متكاملة ولا تقتصر على بعض العمليات. وهنالك مجموعة من الأساليب الأخرى المستخدمة في مدخل التدقيق خلال الحاسوب تشمل قيام المدقق بوضع مؤشر أو علامة على عمليات مختارة Tagging Transactions بحيث يتم استخدام هذه الاشارة كمرجع يمكّن المدقق من تتبع هذا الصنف من العمليات من خلال النظام. وكذلك قد يستخدم المدقق ما يسمى Audit log وهو سجل لنشاطات معالجة محددة، بحيث يتم تسجيل الأحداث التي تقابل شروط معينة يضعها المدقق.

3.6 ثالثاً: التدقيق باستخدام الحاسوب Auditing With the Computer

هذا المدخل يتعلق بإستخدام المدقق للحاسوب في عملية التدقيق، حيث يمكن استخدام البرامج الحاسوبية في عمليات التدقيق المختلفة وفي كافة مراحل عملية التدقيق سواءً كان ذلك في التخطيط أو تنفيذ اختبارت الرقابة والاختبارات التفصيلية، وتستخدم هذه البرامج في عملية التخطيط والتوثيق وتحديد أحجام العينات واختيار مفرداتها وتقييم نتائجها. وهناك مجموعة من البرامج التي تستخدم لهذه الغايات منها:

1- برامج التدقيق الخاصة Custom- Designed Programs

هذه البرامج مخصصة للقيام ببعض مهام التدقيق الخاصة وبما يتفق مع نظام العميل، وعند إعداد هذه البرامج قد يقوم المدقق بالاستعانة بمصممي برامج العميل أو بالخبراء المتخصصين في هذه البرامج، وعند إعداد هذه البرامج لا بد من مراعاة الأمور التالية:

- أن تتناسب هذه البرامج مع الهدف من مهمة التدقق، وهذا يتطلب تحديد الأهداف قبل تصميم البرامج.
- وصف إجرائي لكافة التفاصيل الخاصة بالمهمة أو العملية حتي يتم أخذ كافة التفاصيل عند تصميم البرنامج.
- إعداد خريطة الانسياب التي تبين تسلسل العمليات من مدخلات وتشغيل ومخرجات.
- بناءً على هذه الخطوات يقوم المدقق بتصميم البرنامج بالاستعانة بالخبراء في هذا المجال.
- القيام باختبار البرنامج والتحقق من مناسبتها لتحقيق الأهداف وخلوها من العيوب.

2- برامج التدقيق العامة: Generalized Audit Software

وهي برامج عامة لا تخص تطبيق معين أو عميل معين، وإنما يمكن استخدامها على مدى واسع لعملاء مختلفين ولتطبيقات مختلفة، وتستخدم لإجراء إختبارات التحقق من صحة الأرصدة والمجاميع وعمليات الاحتساب لكثير من الحسابات والعمليات، مثل المخصصات والخصم واحتساب النسب المالية ومخزون إعادة الطلب وغيرها.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل موضوع الأنظمة الحاسوبية من حيث علاقتها بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وميزات هذه النظم ومخاطرها ومن ثم الأنواع المختلفة للرقابات على الأنظمة الحاسوبية ومداخل التدقيق التي يمكن أن يتبعها المدقق لتدقيق هذه الأنظمة.
حيث يتبين من هذا الفصل أن أهداف الأنظمة وأهداف التدقيق هي نفسها لا تتأثر بطريقة تشغيل البيانات سواءً كانت يدوية أو آلية، وكذلك فان نطاق التدقيق لا يتغير في ظل نظام المعلومات بالحاسوب. ولكن طريقة التدقيق وجمع الأدلة قد تختلف كلياً، وهذا الاختلاف قد يعود إلى اختلاف إجراءات جمع وتبويب وتخزين المعلومات المحاسبية. وتمت الاشارة إلى بعض التحسينات التي تدخل على نظام الرقابة الداخلية بسبب دخول الأنظمة الحاسوبية مثل إحلال الرقابات الحاسبوية محل كثير من الرقابات اليدوية والمساهمة في توفير معلومات ذات جودة أعلى من تلك التي توفرها الأنظمة اليدوية وتحقيق الكفاءة العالية في الاستخدام. وتمت الاشارة الى أنواع المخاطر التي تواجه المدقق عند تدقيق الأنظمة الحاسوبية والتي تشمل الحاجة الى توفر الكفاءة والمهارة من قبل المدقق، ونقص العنصر البشري نتيجة حلول الأجهزة مكان هذا العنصر مما يؤدي إلى عدم القدرة على متابعة التحريفات التي تحصل في المخرجات، والنقص في عملية الفصل بين الوظائف، ووجود خطر فقد المعلومات نتيجة تخريب بعض الملفات أو إنهيار النظام وخسارة فقد الأدلة المرئية لمسار المراجعة. وقد بين هذا الفصل أنه يوجد نوعان رئيسان من الرقابات على الأنظمة الحاسوبية تشمل الرقابات العامة التي تتعلق بكافة أنواع التطبيقات والرقابات على التطبيق والتي تشتمل على الرقابة على المدخلات والرقابة على التشغيل والرقابة على المخرجات. ويمكن للمدقق أن يستخدم أحد أنواع ثلاثة من الاستراتيجيات في اختبارات الرقابة على هذه النظم وتشمل: تقييم مخاطر الرقابة بناءً على تقييم رقابات المستخدم أو التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل منخفض بناءً على الرقابات العامة واجراءات المتابعة اليدوية أو التخطيط لتقييم مخاطر الرقابة بشكل مرتفع بناءً على الرقابات العامة وإجراءات المتابعة اليدوية. ومن ثم تم بيان أن المدقق يمكن أن يستخدم ثلاثة مداخل لتدقيق الأنظمة الحاسوبية تشمل التدقيق حول الحاسوب والتدقيق من خلال الحاسوب والتدقيق باستخدام الحاسوب، وتم بيان بعض الوسائل التي يمكن أن يستخدمها المدقق في كل من هذه المداخل.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- بين الفرق بين تدقيق الأنظمة الحاسوبية واستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق.

2- هل يختلف نطاق التدقيق في حالة تدقيق الأنظمة الحاسوبية عنه في حالة الأنظمة اليدوية.

3- وضح التحسينات التي تدخلها الأنظمة الحاسوبية على النظام المحاسبي.

4- وضح التحسينات التي تدخلها الأنظمة الحاسوبية على نظام الرقابة الداخلية.

5- ماهي المخاطر الناتجة عن استخدام الحاسوب في النظام المحاسبي.

6- ما هو المقصود بفقدان مسار المراجعة المرئي.

7- كيف يمكن أن يتغلب المدقق على مشكلة انقطاع مسار المراجعة المرئي.

8- ما هي أنواع الرقابات على الأنظمة الحاسوبية.

9- ما هو المقصود بالرقابات العامة وما هي العناصر الأساسية لهذه الرقابات.

10- أرسم هيكلاً تنظيمياً لدائرة الحاسوب في إحدى المؤسسات.

11- ما هي الوظائف الأساسية في دائرة الحاسوب أو دائرة تكنولوجيا المعلومات.

12- ما هو المقصود برقابات التطبيق وما هي أنواعها.

13- بين الفرق بين رقابات التطبيق والرقابات العامة وبين أيها أكثر أهمية وتاثيراً على الآخر.

14- ما هو المقصود بالرقابة على المخرجات.

15- إشرح الاجراءات الرقابية على المخرجات.

16- وضح إجراءات المدقق للتحقق من الرقابة الداخلية على المخرجات.

17- ما هو المقصود بالرقابة على المدخلات.

18- إشرح الاجراءات الرقابية على المدخلات.

19- وضح إجراءات المدقق للتحقق من الرقابة الداخلية على المدخلات.

20- ما هو المقصود بالرقابة على التشغيل.

21- إشرح الاجراءات الرقابية على التشغيل.

22- وضح إجراءات المدقق للتحقق من الرقابة الداخلية على التشغيل.
23- إشرح كيفية تقدير المدقق لمخاطر الرقابة في الأنظمة الحاسوبية.
24- ما هي الاستراتيجيات التي يمكن أن يستخدمها المدقق لاختبارات الرقابة في الأنظمة الحاسوبية.
25- ما هي المداخل التي يمكن أن يتبعها المدقق في تدقيق الأنظمة الحاسوبية.
26- ما هو المقصود بالتدقيق حول الحاسوب.
27- وضح المقصود بالتدقيق من خلال الحاسوب.
28- ما هي الوسائل التي يمكن أن يتبعها المدقق في مدخل التدقيق من خلال الحاسوب.
29- وضح المقصود بطريقة البيانات الاختبارية وما هي ميزاتها.
30- وضح المقصود بطريقة المحاكاة المتوازية وبين ميزاتها.
31- وضح المقصود بطريقة الاختبارت المتكاملة وبين ميزاتها.
32- وضح المقصود بمدخل التدقيق باستخدام الحاسوب.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي الأمور التالية لا يشكل اختلافاً بين تدقيق الأنظمة اليدوية والأنظمة الحاسوبية:
أ- نطاق التدقيق.
ب- أهداف ونطاق التدقيق.
ج- إجراءات التدقيق.
د- مخاطر التدقيق.

2- أي الأمور التالية يشكل أحد أنواع المخاطر المرافقة لاستخدام الحاسوب في النظام المحاسبي:
أ- مخاطر فقدان مسار المراجعة المرئي.
ب- مخاطر فقدان البيانات.
ج- مخاطر عدم الفصل بين المهام.
د- كل ما ذكر أعلاه.

3- أي الأمور التالية ليس من الرقابات العامة:

أ- رقابات الحماية المادية للاجهزة.

ب- فصل المهام.

ج- الرقابات على المدخلات.

د- الرقابات الالكترونية للاجهزة.

4- أي الأمور التالية ليس من الرقابات على التطبيق:

أ- تطوير النظم.

ب- الرقابة على المدخلات.

ج- الرقابة على المخرجات.

د- الرقابة على التشغيل.

5- أي الطرق التالية لا يستخدمها المدقق عند التدقيق حول الحاسوب:

أ- المحاكاة الموازية.

ب- البيانات الاختبارية.

ج- شبكة الاختبارات المتكاملة.

د- كل ما ذكر أعلاه.

ثالثاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم باجراء بحث ميداني حول الوسائل الأكثر فاعلية في مجال الرقابة الداخلية في ظل الأنظمة الحاسوبية في الشركات الصناعية الأردنية.

2- ناقش الطرق الأكثر فاعلية في تمكين المدقق من إكتشاف الغش والخطأ في حالة تدقيق الأنظمة الحاسوبية للبنوك الأردنية.

3- قم باجراء بحث ميداني يبين مدى تقبل المدققين الخارجيين لمدخل التدقيق من خلال الحاسوب.

الفصل الثالث عشر

تدقيق دورة الايرادات
Auditing the Revenue Cycle

13

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ الاجراءات المختلفة الخاصة بدورة المبيعات
- ✓ الحسابات الخاصة بدورة المبيعات والعلاقة بينها
- ✓ المستندات والسجلات الخاصة بدورة المبيعات
- ✓ تاكيدات الادارة الخاصة بدورة المبيعات
- ✓ أهداف الرقابة على دورة المبيعات
- ✓ منهجية المدقق في تدقيق دورة المبيعات
- ✓ اختبارات الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المبيعات
- ✓ الاختبارات الأساسية الخاصة بعمليات المبيعات

الفصل الثالث عشر

تدقيق دورة الايرادات

Auditing the Revenue Cycle

1. مقدمة

تتعلق دورة الإيرادات بالأنشطة الخاصة بتبادل السلع والخدمات وما يتعلق بها من تحصيلات للنقدية. فقد تشمل الايرادات إيردات المبيعات والأتعاب ورسوم الدخول والفوائد و توزيعات أرباح الأسهم وغيرها، وسيتم التركيز في هذا الفصل على دورة المبيعات بسبب كونها الأهم والأشمل.

إن الأهداف الأساسية من تدقيق دورة المبيعات تتعلق بالتحقق من تأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات وكذلك الخاصة بالأرصدة. أما فيما يتعلق بالعمليات فيتم التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والحد الفاصل والتصنيف، وأما بالنسبة للأرصدة فيتم التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتوزيع.

الاختبارات الأساسية للعمليات تتضمن القيام باختبارات تبدأ من مصدر العمليات إلى القيود أو إبتداءً من القيود إلى المصدر (مستندات القيد). وعادةً ما يستخدم المدقق هذه الاختبارات من أجل اكتشاف التحريفات في العمليات النقدية أكثر من محاولة اكتشاف التحريفات الرقابية.

الهدف النهائي للمدقق هو الوصول إلى نتائج تساعده في إصدار رأيه حول عدالة القوائم المالية وفيما إذا كانت معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما. فيتم تحديد أهداف التدقيق بالنسبة لكل بند من بنود القوائم المالية بناءً على تأكيدات الإدارة الخمسة من أجل تصميم الاختبارات الجوهرية ثم يقوم المدقق باختبارات لتحقيق أهداف التدقيق التي تتعلق بكافة تأكيدات الإدارة.

والاختبارات التفصيلية للأرصدة تركز على التأكيدات المالية الموجودة في القوائم والتي تتعلق بأرصدة الميزانية أكثر من حسابات قائمة الدخل وهذا منطقي ومبرر بسبب ارتباط حسابات قائمة الدخل بأرصدة الميزانية ومن الأمثلة على هذه الارتباطات:

أرصدة الميزانية	أرصدة قائمة الدخل المرتبطة بها
المدينون	المبيعات
المخزون السلعي	تكلفة المبيعات
استثمارات	عوائد الاستثمارات
الأصول الثابتة	مصروف الإهتلاك

2. الحسابات المرتبطة بدورة المبيعات والمستندات الخاصة بها

إن تدقيق دورة المبيعات من الأهمية بمكان بسبب مجموعة الحسابات التي ترتبط بتلك الدورة والتي تشمل المبيعات والمتحصلات النقدية والذمم المدينة والحسابات الخاصة بالتعديلات على المبيعات والتي تشمل خصم المبيعات ومردودات المبيعات ومسموحاتها والديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها، والتي ترتبط فيما بينها بالقيود المحاسبية الموضحة في الجدول التالي:

العملية الاقتصادية	الطرف المدين	الطرف الدائن
مبيعات آجلة	المدينون	المبيعات
	تكلفة المبيعات	المخزون السلعي
المقبوضات النقدية	النقدية خصم المبيعات	المدينون
مردودات مبيعات	مردودات المبيعات	المدينون
تكوين المخصص	مصروف ديون مشكوك فيها	مخصص ديون مشكوك فيها
إعدام الدين	مخصص ديون مشكوك فيها	المدينون

ويمكن تمثيل العلاقات بين هذه الحسابات كما في الشكل التالي:

حساب النقدية

خصم المبيعات | حساب الذمم المدينة | حساب المبيعات

رصيد 1/1 | متحصلات

مبيعات نقدية

مبيعات آجلة | مردودات مبيعات

مبيعات آجلة

رصيد 12/31 | ديون تم إعدامها

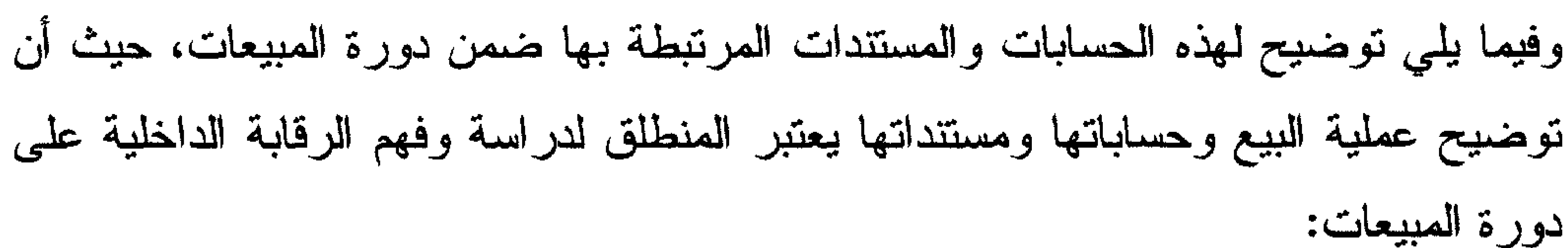
مردودات المبيعات

ديون مشكوك فيها | مخصص ديون مشكوك فيها

ديون تم إعدامها | رصيد 1/1

ديون مشكوك فيها

رصيد 12/31



وفيما يلي توضيح لهذه الحسابات والمستندات المرتبطة بها ضمن دورة المبيعات، حيث أن توضيح عملية البيع وحساباتها ومستنداتها يعتبر المنطلق لدراسة وفهم الرقابة الداخلية على دورة المبيعات:

استلام أمر الشراء من العميل: Customer Order

تبدأ عملية البيع في دائرة المبيعات من إستلام أمر الشراء الصادر عن أحد العملاء أو عن طريق تحضير أمر البيع من قبل أحد رجال البيع حيث يتم استلام أمر الشراء من قبل دائرة المبيعات أو عن طريق أحد الوكلاء أو إلكترونيا عن طريق الانترنت.

إعداد أمر البيع: Sales Order

عند استلام دائرة المبيعات أمر العميل يتم إعداد ما يسمى أمر البيع من عدة نسخ ذات أرقام متسلسلة، وينبغي أن يحتوي أمر البيع على معلومات مهمة تعتبر أساسا للتحقق من أن العمليات تمت بناءً على تفويض سليم وأنها سجلت بالكامل، وهذا بالتالي يتطلب أن تكون أوامر البيع مرقمة مسبقا وموقعة من قبل الشخص المفوض بالموافقة على البيع ومن قبل العميل وقسم الائتمان، ويتم وصف البضاعة المطلوبة والأسعار وشروط الشحن. وعادة يعد أمر البيع من عدة نسخ، ترسل نسخة منه إلى قسم الائتمان من أجل أخذ موافقته على عملية البيع الآجل. ونسخة ترسل إلى المستودعات لتجهيز البضاعة ونسخة إلى قسم المحاسبة ونسخة تبقى في الملف في الدائرة.

موافقة قسم الائتمان: Credit Granting

قبل أن تتم الموافقة على عملية البيع لابد من موافقة قسم الائتمان، ولذلك عندما ترسل دائرة المبيعات نسخة من أمر البيع إلى قسم الائتمان يقوم هذا القسم بمراجعة أوامر البيع وحدود الائتمان الخاصة بالعملاء لاتخاذ القرار بالموافقة أو عدم الموافقة. وهذه العملية من الأهمية بمكان من أجل تحقيق قدر مناسب من المحافظة على أصول المنشأة وذلك بالحصول على درجة عالية من التأكد حول إمكانية تحصيل الذمم المدينة وتقليل الديون المعدومة بقدر الإمكان، وعند موافقة هذا القسم على عملية البيع الآجل تبدأ عملية تجهيز البضاعة، وقد تكون موافقة قسم الائتمان عن طريق إصدار مستند منفصل بالموافقة أو عن طريق التوقيع على أمر البيع في المكان المحدد لذلك.

تحضير مستندات الشحن Shipping Documents

يقوم قسم الشحن بعد استلام البضاعة من المستودعات بإعداد مستندات الشحن حيث يتم تسجيل الأصناف التي يتم شحنها وكمياتها على مستند مكون من عدة نسخ، حيث يتم إرسال النسخة الأصلية إلى العميل، وترسل نسخة إلى دائرة المبيعات لإبلاغها بأن عملية البيع قد تمت، ونسخة إلى قسم المحاسبة وتبقى نسخة في ملفات قسم الشحن.

قسم المحاسبة Accounting Department

من خلال دورة المبيعات يكون قسم المحاسبة قد استلم نسخة من أمر البيع الصادر عن دائرة المبيعات، ونسخة من مستند الشحن الصادر عن قسم الشحن، ولذلك بعد استلام هاتين الوثيقتين يقوم قسم المحاسبة بإعداد فاتورة المبيعات وإرسال النسخة الأصلية منها مرفقاً بها ما يسمى إشعار التحويل إلى العميل، حيث تعتبر الفاتورة بمثابة مطالبة بالدفع.

فاتورة البيع Sales Invoice

وهي إحدى الوثائق الهامة التي يقوم بإعدادها قسم المحاسبة بمجرد استلامه نسخة من مستند الشحن، ويبين فيها أصناف وكميات وأسعار البضاعة المباعة وأية معلومات أخرى مثل شروط الشحن والتسليم والتأمين، ويتم إعدادها اما يدوياً أو بواسطة الحاسوب، وتتكون من عدة نسخ، حيث يتم إرسال النسخة الأصلية للعميل من أجل المطالبة بالدفع في التاريخ المحدد، أما بقية النسخ فتبقى في المنشأة، ويقوم قسم المحاسبة بالتسجيل على حساب الذمم المدينة من خلال هذه الفاتورة. وعادة ما يرسل مع فاتورة المبيعات إشعار تحويل أو دفع Remittance Advice حيث يقوم العميل بإعادته مع النقدية المدفوعة ويبين اسم العميل ورقم فاتورة المبيعات وقيمتها، ويساعد هذا الإشعار في الإيداع الفوري للنقدية المحصلة وبالتالي تحسين عملية الرقابة على النقدية.

يومية المبيعات Sales Journal

هو دفتر تسجل فيه العمليات اليومية للمبيعات ويبين اسم العميل والتاريخ والقيمة وفيما إذا كانت عملية البيع نقدية أم آجلة.

ميزان مراجعة الذمم المدينة Accounts Receivables Trial Balance

وهو عبارة عن كشف يبين حسابات الذمم المدينة كما تظهر في دفتر أستاذ مساعد الذمم المدينة مع أرصدة هذه الحسابات في لحظة زمنية معينة.

3. الرقابة الداخلية على المبيعات

تتمثل الرقابة الداخلية على المبيعات في جميع الوسائل والطرق والإجراءات ووسائل القياس التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق الأهداف الرئيسة التي ينبغي أن يحققها نظام الرقابة الداخلية بشكل عام والتي تتمثل في تحقيق الدقة المحاسبية لعمليات البيع، وحماية الأصول ذات العلاقة بها من نقدية ومخزون سلعي وحسابات العملاء، وتحقيق الكفاءة والفاعلية في عمليات البيع، وتشجيع الالتزام بكل ما وضعته الإدارة من تعليمات وأنظمة تتعلق بعمليات البيع، وبالتالي فان الأهداف التالية تعتبر أهداف تفصيلية نابعة من هذه الأهداف العامة:

أهداف الرقابة الداخلية على دورة المبيعات:

أ) ضبط وتسجيل جميع طلبات العملاء الذين تقدموا بطلبات لشراء البضاعة من المنشأة.

ب) الرقابة على البضاعة التي يتم تسليمها للعملاء والحصول على المستندات الخاصة بعملية التسليم والتحقق من أن كل البضائع التي تم تسليمها وبيعت بالآجل سجلت على حسابات العملاء.

ج) التحقق من أن عملية مطالبة العملاء تتم بشكل صحيح وفي الأوقات المحددة.

د) الرقابة على عمليات المردودات من حيث وجود تفويض خاص بالموافقة على هذه العمليات، وأن البضاعة المردودة قد استلمت حسب الأصول من قبل كتبة الاستلام وحسب مستندات تؤيد ذلك وأدخلت في المستودعات وسجلت بها قيود محاسبية.

هـ) التحقق من أن الفواتير والإشعارات الدائنة قد أعدت بشكل سليم ومتكامل ومن قبل الجهات المعنية.

و) وجود إجراءات تتعلق بعمليات المتابعة والتحصيل بحيث يتم تقليل الديون المعدومة ما أمكن.

4. منهجية تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

بسبب التنوع في الايرادات واحتمالية تقديم بيانات مضللة، على المدقق أن يكون دائماً حذراً وأن يأخذ بعين الإعتبار المخاطر المتأصلة في دورة الايرادات وأن يتعرف على مثل هذه المخاطر من خلال خطوات تحليلية لتقييم المخاطر.

الخطوات التحليلية للمخاطر تشمل قيام المدقق بدراسة قدرة العميل وسوق العمل الذي يعمل فيه العميل ومنتجاته. فعلى المدقق أن يحصل على معرفة كافية عن قدرة العميل، من حيث كبر حجم المبيعات، وقدرته على تحقيق الانتفاع الكامل بالتسهيلات المتاحة وقدراته الانتاجية والتوزيعية للمنتجات أو الخدمات . يجب على المدقق أن يكون حساساً لحجم المبيعات التي تسجلها المنشأة، آخذا بعين الاعتبار قدرتها الانتاجية وفترات العمل وفترات الأوج في تحقيق المبيعات، وفترات الانخفاض، وأن يقوم بمقارنة الايراد الحالي بايرادات السنة (السنوات) السابقة .

على المدقق عند قيامه بتخمين المخاطر المتأصلة الخاصة بدورة الايرادات أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل التي يمكن أن تشجع الادارة على إعطاء بيانات مضللة تخص دورة الايرادات، مثل تضخيم الايرادات من أجل إظهار أداء متميز مقارنة مع الشركات الاخرى ومع مستوى الصناعة. وذلك عن طريق تسجيل مبيعات وهمية أو إخفاء السجلات وإرسال طلبيات غير مطلوبة من العملاء قبل نهاية العام و تسجيلها على أساس أنها من مبيعات الفترة الحالية، ويتم إجراء التعديل في الفترة اللاحقة.

وعلى المدقق ان يقوم بفهم طبيعة العمل والصناعة التي يعمل فيها العميل حيث أن ذلك يساعده في تحقيق الآتي:

- تكوين توقعات عن مجمل الايرادات مقارنة مع السوق.
- تكوين توقعات لهامش الربح عن طريق فهم نصيب العميل من السوق وميزة المنافسة في السوق.
- تكوين توقعات عن صافي الذمم المدينة بالاعتماد على المعلومات الخاصة بالمتحصلات من العملاء ومقارنة ذلك بالصناعة.

- إن عملية توليد الايرادات تؤدي إلى العديد من المصروفات مثل تكلفة البضاعة المباعة ومصروفات البيع، ولهذا فإن فهم دورة الايرادات تساعد في تطوير التوقعات المتعلقة بهذه المصروفات، ويساعد في تطوير المنهجية العامة لتدقيق دورة المبيعات.

إن منهجية تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات الخاصة بالمبيعات تنبثق من نفس المنهجية العامة التي يتبعها المدقق في دراسته وفهمه واختباره للرقابة الداخلية على كافة الأنشطة والدورات في المنشأة، وفيما يلي توضيح لهذه المنهجية بالتطبيق على المبيعات والتي تشمل الخطوات التالية:

1- دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المبيعات.
2- تقدير مخاطر الرقابة المخططة في دورة المبيعات.
3- تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمبيعات.
4- بناءً على الخطوات السابقة يحدد المدقق اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات وذلك بالتركيز على أهداف التدقيق الخاصة بدورة المبيعات. وهذه العملية تشمل تحديد إجراءات التدقيق التي سينفذها المدقق لهذه الغايات وحجم العينة الخاص بكل إجراء والمفردات التي سيتم اختيارها والوقت الذي ستنفذ فيه. وفيما يلي شرح لهذه الخطوات:

1.4 دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المبيعات.

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمبيعات دراسة أولية من أجل الحصول على درجة كافية من فهم النظام بحيث تساعده في تحديد المخاطر المخططة، وتشمل إجراءات فهم الرقابة القيام بالأمور التالية:

1- تحديث معلومات المدقق السابقة عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات لدى العميل والتي حصل عليها من التدقيق في السنوات السابقة.
2- القيام بالاستفسارات من الإدارة ومن موظفي العميل، حيث يقوم المدقق بتوجيه الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية على دورة المبيعات.

3- قراءة دليل الإجراءات الذي قام العميل بإعداده والذي يبين تفصيلات إجراءات العمل الخاصة بدورة المبيعات والسياسات التي وضعتها الإدارة لتحقيق الرقابة الفعالة على المبيعات.

4- القيام بالفحص المستندي للوثائق والسجلات، حيث أنه يوجد العديد من المستندات والسجلات ذات العلاقة بعمليات المبيعات، وبهذه المراجعة المستندية يستطيع المدقق فهم الإجراءات الرقابية وكذلك التحقق من مدى تطبيق الإجراءات التي تم توصيفها في النظام.

5- ملاحظة الأنشطة والعمليات المختلفة الخاصة بالمبيعات.

ويمكن أن يستخدم المدقق خرائط الانسياب التي قد يقوم بإعدادها بنفسه أو التي أعدت من قبل العميل والتي تبين تسلسل العمليات المختلفة في دورة المبيعات، ويمكن أن يستخدم الاستبانة والتي تشتمل على مجموعات من الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية المتعلقة بدورة المبيعات، علماً بان هاتين الطريقتين هما من وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

2.4 تقدير مخاطر الرقابة المخططة الخاصة بدورة المبيعات

يستخدم المدقق المعلومات التي تم التوصل إليها لفهم الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة وهذه العملية تتطلب القيام بما يلي:

أولا: يجب أن يحدد المدقق إطار عمل يمكنه من تقدير مخاطر الرقابة:

يقوم المدقق بتحديد العمليات المختلفة في دورة المبيعات وأهداف التدقيق الخاصة بها وأنواع الإجراءات الرقابية المختلفة ثم تحديد اختبارات الرقابة المرتبطة بهذه العمليات وأهداف تدقيقها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بتوفير تأكيد معقول لدى الإدارة بأن جميع عمليات البيع هي عمليات حقيقية وتمت إلى عملاء حقيقيين (تأكيد الإدارة الخاص بالحدوث)، عادة من أجل تحقيق هذا الهدف فان نظام الرقابة الداخلية يجب أن يوفر الأمور التالية:

1- أن يكون هناك أوامر بيع ومستندات شحن منظمة حسب الأصول وتتوافر فيها جميع المتطلبات القانونية.
2- أن يكون هناك إجراءات خاصة بالموافقة على منح الائتمان في حالة البيع بالآجل.
3- أن يكون هناك فواتير بيع تحمل أرقام متسلسلة ومحددة مسبقاً تتكون من عدة نسخ.
4- أن يكون هناك إجراءات متابعة للعملاء سواء كان من أجل متابعة التحصيل، أو من أجل التحقق من تلبية رغبات الزبائن ومعرفة الشكاوى المقدمة منهم فيما يتعلق بالمبيعات أو إجراءات المعاملة والمتابعة.

وبالنظر إلى هذا النوع من تأكيدات الإدارة والإجراءات التي تقوم الإدارة بتوفيرها لتحقيق هذا التأكيد فان المدقق بالتالي يهدف إلى التحقق من هذه الإجراءات الخاصة بهذا التأكيد من أجل تحديد مخاطر الرقابة المخططة الخاصة بهذا التأكيد: والتي قد تشمل ما يلي:
1- التحقق من فواتير المبيعات ومطابقتها مع مستندات الشحن وأوامر البيع.
2- فحص أوامر البيع والتحقق من الموافقة على الائتمان.
3- التحقق من إرسال القوائم الشهرية للعملاء ومقارنة ذلك مع ملفات العملاء.

وهكذا يقوم المدقق بالتحقق من الإجراءات الرقابية الخاصة بكل التأكيدات التي تقدمها الإدارة.

ثانيا: يجب أن يتعرف المدقق على أنواع الرقابة الرئيسية وأوجه القصور في الرقابة الداخلية للمبيعات.

ثالثاً: بعد تحديد أنواع الرقابة الموجودة وأوجه القصور يقوم المدقق بربط هذين الأمرين مع أهداف التدقيق.

رابعاً: تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال الخطوة السابقة وذلك بالتركيز على كل هدف لوحده، بحيث يتم تحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة على كل هدف.

خامساً: تحديد اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

3.4 تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمبيعات

بعد أن يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة والوصول إلى درجة معقولة من فهم النظـام، فانـه يستطيع تحديد مدى قوة أو ضعف النظام، وبالتالي يستطيع تقـدير جـدوى التوسـع فـي اختبارات الرقابة من أجل تقليل الاختبارات التفصيلية. فإذا تبين أنه بإمكان المدقق تحقيـق قدر مناسب من التخفيض في الاختبارات التفصيلية بسبب إعتماده على قوة نظـام الرقابـة الداخلية فإنه يستطيع التوسع في اختبارات الرقابة باعتبار أن المنافع المتوخاة من ذلك تبرر تكاليف التوسع في هذه الاختبارات. أما إذا استنتج المدقق بأن نظام الرقابة الداخلية يعـاني من الضعف والاختلالات، فانه قد يستنتج أنه لا داعي للتوسع في اختبـارات الرقابـة لان ذلك لن يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية بشكل يبرر التكاليف التي سيتم تحملها من أجل تنفيذ الاختبارات الإضافية للرقابة.

4.4 تصميم اختبارات الرقابة ولاختبارات التفصيلية الخاصة بالمبيعات

1.4.4 اختبارات الرقابة

ينبغي على الإدارة أن توفر الإجراءات الرقابية التـي تحقـق جميـع الأهـداف الخاصـة بالعمليات الاقتصادية والمتمثلة بالحدوث والاكتمال والدقـة والتـصنيف والحـد الفاصـل. وبالتالي فان المدقق – عندما يقرر الاعتماد على هذه الإجراءات من أجل تخفيض مخـاطر الرقابة المقدرة – يقوم بتصميم الاختبارات المناسبة من أجل اختبار هذه الإجـراءات التـي تضعها الإدارة، وذلك بالربط بين الإجراء الرقابي وطبيعة الاختبار، فعلى سبيل المثـال، إذا كان أحد الإجراءات الرقابية أن يوقع قسم الائتمان على كل أمر بيع في حالة البيع الآجـل، فان الإجراء الخاص بذلك هو التحقق من أن كل أمر بيع موقع من قسم الائتمان.
ويقوم المدقق بتصميم الاختبارات المختلفة بعد ربط الإجراءات الرقابية المختلفـة بأهـداف التدقيق الخاصة بالعمليات المحاسبية، ثم يحدد الإجراءات التدقيقيـة لاختبـار الإجـراءات الرقابية. فإذا كان الهدف هو التحقق من حدوث عمليات البيع المسجلة لـدى العميـل فـان المدقق يوضح الإجراءات التي سيقوم بها بالشكل التالي:

1- الهدف: الحدوث: أي أن المبيعات المسجلة لدى العميل تتعلق بعمليات شحن فعلية للبضاعة وإلى عملاء حقيقيين.

2- الإجراءات الرقابية التي توفرها الإدارة:

أ- تسجيل أي عملية بيع يتطلب توفر مستند شحن موقع من جهة مفوضة بذلك بالإضافة الى أمر الشراء الخاص بالعميل والموقع من الجهة المفوضة بذلك.

ب- أن تتم الموافقة على منح الائتمان قبل أن تتم عملية البيع.

ج- فواتير المبيعات مرقمة مسبقاً وتمت المحاسبة عليها بشكل سليم.

د- أن تكون أرقام العملاء في ملف حسابات العملاء في الحاسب، وأن يصمم ذلك بحيث لا يقبل الحاسب إدخال العملية إلا للعملاء الذي تم إدخال أرقامهم في ذلك الملف.

هـ- أن ترسل كشوف شهرية للعملاء، وأن يكون هناك إجراءات متابعة لأية اعتراضات من العملاء من قبل جهة مستقلة.

3- اختبارات الرقابة: بناء على ما تم توصيفه من إجراءات رقابية تضعها الإدارة لتحقيق هدف الحدوث، يقوم المدقق بإجراءات التدقيق التالية والتي تنبثق من الإجراءات الرقابية السابقة:

أ- إختيار عينة من فواتير المبيعات ومطابقتها مع مستندات الشحن وأوامر العملاء.

ب- فحص أوامر العملاء للتحقق من الموافقة على منح الائتمان.

ت- التحقق من سلامة التسلسل الرقمي لفواتير البيع.

ث- فحص مخرجات الحاسب الخاصة بالعمليات المرفوضة بسبب عدم وجود أرقام العملاء الخاصة بها.

ج- ملاحظة فيما إذا كانت الكشوف الشهرية أرسلت للعملاء وفحص ملفات العملاء الخاصة بها.

وكذلك فيما يتعلق بالتحقق من الاكتمال، فان المدقق يوضح الأمور التالية:

1- الهدف: التحقق من الاكتمال، ويعني التحقق من أن جميع عمليات المبيعات التي حدثت قد تم تسجيلها في الدفاتر.

2- الاجراءات الرقابية التي توفرها الادارة: هناك مجموعة من الاجراءات الرقابية التي توفرها الادارة والتي تشمل على سبيل المثال:

أ- أن تكون مستندات الشحن مرقمة مسبقا ويتم المحاسبة عليها أسبوعياً.

ب- أن يتم مقارنة مجاميع البضاعة المشحونة مع الكميات في الفواتير المرسلة.

3- اختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق:

أ- التحقق من تسلسل مستندات الشحن.

ب- فحص الملف الذي يبين مجاميع البضاعة المشحونة للتحقق من توقيع الكاتب.

وهكذا يقوم المدقق بإعداد برنامج يوضح الإجراءات التدقيقية الخاصة بكل الأهداف الأخرى (الدقة والتصنيف والحد الفاصل).

2.4.4 الاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات

يقوم المدقق ببعض الاختبارات الأساسية عادة بغض النظر عن النتائج التي يحصل عليها من اختبارات الرقابة، وهناك بعض الاختبارات الأساسية التي يقوم بها بناءً على ما تم التوصل إليه من إختبارات الرقابة. وعادة يقوم باختبارات للتحقق من الأهداف الرئيسة التالية:

1- أن المبيعات المسجلة هي مبيعات حدثت فعلا (الحدوث).
2- أن جميع عمليات المبيعات التي حدثت قد سجلت فعلاً (الاكتمال).
3- التحقق من أن المبيعات المسجلة سجلت بشكل صحيح (الدقة).
4- التحقق من أن المبيعات المسجلة قد صنفت بشكل سليم (التصنيف).
5- التحقق من أن المبيعات قد سجلت في التواريخ المناسبة (الحد الفاصل).

وفيما يلي توضيح لهذه الاختبارات

1- أن المبيعات المسجلة هي مبيعات حدثت فعلا: حيث يتم التحقق من أنه لا يوجد مبيعات مسجلة غير مؤيدة بمستندات شحن، مما قد يشير الى أنها مبيعات وهمية ولم يتم شحن

بضاعة فعلاً. وكذلك يتم التحقق فيما إذا كانت هناك عمليات مبيعات مسجلة أكثر من مرة، أو فيما إذا كان هناك شحنات بضاعة لعملاء غير حقيقيين.

إن تسجيل عمليات مبيعات لم تحدث يؤدي إلى تضخيم المبيعات وتضخيم المدينين، وبالتالي فان هذا الأمر قد يتم بشكل متعمد أو غير متعمد. فعلى سبيل المثال إن تسجيل عمليات وهمية أو تكرار التسجيل قد يكون متعمد أو غير متعمد، أما فيما يتعلق بالبضاعة المشحونة إلى عملاء غير حقيقيين فهذا لا يكون إلا متعمداً. وإن الاختبارات الجوهرية التي يقوم بها المدقق لعمليات المبيعات تعتمد على نوع التحريف المتوقع. فاذا كان المدقق يتوقع وجود تحريفات على شكل تسجيل مبيعات وهمية بدون شحن بضاعة حقيقية، فإنه قد يقوم بمتابعة عينة من القيود المحاسبية مع المستندات المؤيدة لها مثل مستندات الشحن. فإذا وجد بعض القيود غير المؤيدة بالمستندات فهذا يدل على وجود تحريف في المبيعات. ولكن على المدقق أن يكون حذراً من إمكانية وجود مستندات مزيفة، لذلك عليه أن يقوم بالتحقق من سجلات المخزون للتحقق من أنه تم تخفيض كميات المخزون المسجلة في بطاقات الجرد المستمر.

أما إذا أراد المدقق التحقق من مدى وجود تضخيم في المبيعات عن طريق تسجيل عمليات بيع أكثر من مرة، فانه قد يقوم بمراجعة قائمة بأرقام عمليات المبيعات المرتبة حسب الأرقام المتسلسلة للتحقق مما إذا كان هناك أرقام متكررة. أو قد يقوم المدقق بالتحق من إلغاء مستندات الشحن التي تمت حتى لا تستخدم في عمليات تسجيل أخرى.

أما إذا كان الهدف هو التحقق من أنه لا يوجد عمليات بيع تمت إلى عملاء غير موجودين، فإن المدقق يقوم باستخدام المصادقات والتحقق من عمليات المقبوضات في حالة المبيعات النقدية.

2- التحقق من الاكتمال:الهدف من التدقيق في هذه الحالة التحقق من أن جميع عمليات البيع التي تمت قد سجلت بالكامل ولم يتم حذف أياً منها، حيث يبدأ المدقق بالتدقيق من المستندات المؤيدة للعمليات وليس من الدفاتر، فيقوم باختيار عينة من أوامر الشراء المستلمة من العملاء أو عينة من مستندات الشحن مثلاً ومطابقتها مع فواتير البيع ثم بالقيود في يومية المبيعات ثم بالاستاذ العام واستاذ الذمم المدينة.

3- التحقق من أن المبيعات مسجلة بشكل دقيق. وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالتحقق من أن عمليات المبيعات المسجلة تشتمل على القيم الصحيحة، وهذا يتطلب التحقق من مستندات الشحن وفواتير المبيعات من ناحية الكميات المسجلة والأسعار المحددة والتي تتفق مع الأسعار التي تم الاتفاق عليها مع المشتري، والتحقق من عمليات الاحتساب، سواءً كان ذلك في مستندات الشحن أو فواتير المبيعات والتسجيل الصحيح للقيود بالكميات الفعلية.

4- المبيعات مصنفة بشكل سليم:على المدقق أن يتحقق من تصنيف المبيعات الى مبيعات نقدية وآجلة إن كانت هذه الأصناف موجودة، وكذلك الفصل بين مبيعات البضاعة والمبيعات الخاصة بالاصول الثابتة والاستثمارات وغيرها مما لا يندرج تحت مسمى البضاعة. إن عملية التصنيف المناسبة تساعد في الحصول على النسب والمؤشرات المالية ذات العلاقة بشكل أدق مما لو لم يتم الفصل بين هذه الأنواع من المبيعات، وبالتالي تمكين مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالشركة.

5- المبيعات مسجلة في التواريخ الصحيحة:على المدقق أن يقوم بالتحقق من أن عمليات المبيعات سجلت في الفترة المناسبة، وفي هذه الحالة من المهم أن يهتم المدق بفترة الحد الفاصل، وهي الفترة التي تسبق وتلي نهاية السنة بحوالي أسبوعين. حيث يقوم بفحص عينة من مستندات الشحن أو بوالص الشحن ومقارنة تواريخها مع فواتير المبيعات ويومية المبيعات وأستاذ الذمم المدينة. إن هذه العملية تمكن المدقق من التحقق من أن عمليات المبيعات غير مضخمة أو مخفضة.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل شرح دورة المبيعات والحسابات الخاصة بها والمستندات التي تنشأ خلال هذه الدورة ومن ثم الاجراءات الرقابية التي تضعها الادارة على دورة المبيعات واختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية التي يقوم بها المدقق للتحقق من تاكيدات الادارة الخاصة بعمليات المبيعات والتي تتعلق بالحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل.

فقد تم شرح حسابات دورة المبيعات والعلاقة بين هذه الحسابات وكذلك تعريف المستندات والسجلات ذات العلاقة والتي تتكون من مستند أمر الشراء المستلم من العميل وأمر البيع ومستند الشحن وفاتورة المبيعات وإشعار التحويل وميزان مراجعة الذمم المدينة.

وتم شرح المنهجية التي يتبعها المدقق في تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والتي تشمل أربع خطوات أساسية تتكون من :

1- دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المبيعات.
2- تقدير مخاطر الرقابة المخططة في دورة المبيعات.
3- تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمبيعات.
4- تحديد اختبارات الرقابة والاختبارت الأساسية للعمليات.

وقد تم بيان الاجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق سواءً كانت تتعلق باختبارات الرقابة أو الاختبارات الأساسية الخاصة بالتحقق من الحدوث والاكتمال ودقة عمليات المبيعات وتسجيلها في الفترات المناسبة والتصنيف المناسب للعمليات والترحيل والتلخيص.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هي الأهداف الأساسية من تدقيق دورة المبيعات.

2- ما هي الأهداف الأساسية لاختبارات الرقابة الخاصة بدورة المبيعات.

3- ما هي الأهداف الأساسية من القيام بالاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات.

4- ما هي الأهداف الأساسية من القيام بالاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات المتعلقة بالمبيعات.

5- بين أنواع حسابات الميزانية وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة بدورة المبيعات.

6- بين كيف تبدأ عملية البيع بإعطاء أمثلة.

7- وضح المقصود بأمر البيع، ومن هي الجهة المسؤولة عن إصداره، وما هي الغاية من ذلك.

8- ما هي البيانات التي يتضمنها مستند أمر البيع، ومن هي الجهات التي يتم إرسال نسخ من أمر البيع لها.

9- ما هو دور قسم الائتمان في عملية البيع.

10- ما هو المقصود بمستند الشحن ومن هي الجهة التي تقوم بإصداره، ومتى يتم إصدار هذا المستند.

11- ما هي أهمية إصدار مستند الشحن، ومن هي الجهات التي يرسل لها نسخ من هذا المستند.

12- ما هو دور قسم المحاسبة فيما يتعلق بدورة المبيعات.

13- من هي الجهة المسؤولة عن إعداد فاتورة المبيعات، ومتى تقوم بإعدادها، وما هي البيانات التي تحتويها الفاتورة.

14- ما هو إشعار التحويل وما هي الفائدة من إرساله إلى العميل.

15- وضح الأهداف الأساسية للرقابة على دورة المبيعات.

16- إشرح منهجية المدقق في تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المبيعات.

17- وضح الاجراءات التي يتبعها المدقق من أجل فهم الرقابة الداخلية على المبيعات.
18- ما هي الاجراءات الرقابية التي يجب أن تضعها الادارة من أجل تحقيق تأكيد الادارة الخاص بالوجود والحدوث.
19- ما هي الاجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من توفر الاجراءات الرقابية الخاصة بالوجود والحدوث.
20- وضح كيف يمكن أن تكون التكاليف من المحددات المهمة في تحديد المدقق لاختبارات الرقابة.
21- أعط أمثلة تبين كيف يمكن أن يقوم المدقق بتصميم اختبارات الرقابة للتحقق من الوجود والحدوث والاكتمال والتقييم.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي الحسابات التالية أقل ارتباطاً بدورة المبيعات:

أ- الخصم المسموح به.
ب- الخصم المكتسب.
ج- الذمم المدينة.
د- مردودات المبيعات ومسموحاتها.

2- الجهة المسؤولة عن إعداد أمر البيع هي:

أ- قسم المحاسبة.
ب- قسم المخازن.
ج- دائرة المبيعات.
د- قسم الائتمان.

3- المستند الذي يعد من أجل مباشرة عملية شحن البضاعة المباعة هو:

أ- أمر البيع.
ب- بوليصة الشحن.
ج-أمر الشراء.
د- فاتورة البيع.

4- أي المستندات التالية يعتبر الدليل الأكبر في تسجيل القيد المحاسبي لعملية البيع:

أ- أمر البيع.

ب- مستند الشحن.

ج- فاتورة البيع.

د- مستند الاستلام.

5- أي المستندات التالية يستخدم لابلاغ العميل بقيمة البضاعة المباعة وموعد استحقاق الدفع:

أ- أمر البيع.

ب- بوليصة الشحن.

ج- فاتورة البيع.

د- ملخص عمليات البيع اليومية.

6- المستند الصادر عن البائع والذي يؤيد عملية مردودات المبيعات:

أ- إشعار التحويل.

ب- القائمة الشهرية.

ج- الاشعار الدائن.

د- الاشعار المدين.

7- إذا كان هدف المدقق التحقق من حدوث عمليات البيع فان إتجاه اختبارات التدقيق يكون:

أ- من فواتير البيع إلى سجلات القيد.

ب- من مستندات الشحن إلى الفواتير ثم إلى سجلات القيد.

ج- من سجلات القيد إلى فواتير البيع.

د- من سجلات القيد إلى فواتير البيع إلى مستندات الشحن.

8- بوليصة الشحن هي:

أ- بديل لفاتورة البيع.

ب- المستند الأساس لاثبات عملية البيع.

ج- العقد بين البائع وشركة النقل.

د- بديل لاشعار التحويل.

9- أنسب إجراء تدقيقي للتحقق من الفصل بين الوظائف الخاصة بدورة المبيعات هو:

أ- المصادقات.

ب-عملية الاحتساب.

ج- الملاحظة.

د- الفحص الفعلي.

10- أي التأكيدات التالية لا يتعلق بالعمليات الخاصة بالمبيعات:

أ- الحدوث.

ب- الاكتمال.

ج- العرض والافصاح.

د- الدقة والتصنيف.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

فيما يلي قائمة الدخل لشركة البيارق المساهمة العامة المحدودة عن الفترة المنتهية بتاريخ 2009/12/31

شركة البيارق المساهمة العامة المحدودة

قائمة الدخل

عن الفترة المنتهية بتاريخ 2009/12/31 (المبالغ بالالاف)

المبيعات		100	
مردودات المبيعات ومسموحاتها		2	
مصايف نقل المبيعات		1	
صافي المبيعات			97
مخزون أول المدة		5	
المشتريات	55		
مردودات المشتريات ومسموحاتها	3		
مصاريف نقل المشتريات	2		

صافي تكلفة المشتريات		54	
تكلفة البضاعة المعدة للبيع		59	
مخزون آخر المدة		5	
تكلفة المبيعات			54
مجمل الربح			43
مصاريف بيعية		7	
مصاريف إدارية وعمومية		8	
مجموع المصاريف التشغيلية			15
صافي الدخل			28

وعند قيامك بتدقيق حسابات هذه الشركة حصلت على المعلومات التوضيحية التالية:

1- أن اجمالي المبيعات والبالغ 100000 دينار يتكون من قسمين، الأول وقيمته 20000 دينار ويمثل مبيعات الأوراق المالية التي كانت بحوزة الشركة والتي تبلغ تكلفتها 18000 دينار، والقسم الباقي يمثل مبيعات البضاعة.

2- من شروط عمليات البيع أن البائع يدفع تكاليف النقل ولذلك قام المحاسب باضافة تكاليف نقل المبيعات الى المبيعات من أجل إستخراج صافي المبيعات. وقد علمت أيضاً أن مصاريف نقل المبيعات الظاهر في قائمة الدخل يتضمن مبغ 300 دينار دفعت من أجل نقل بعض الأصول الثابتة التي قامت الشركة ببيعها.

3- إن قيمة المشتريات الظاهرة في قائمة الدخل والبالغ 55000 دينار يمثل مشتريات البضاعة إلا أنه يتضمن تكلفة قطعة أرض تكلفتها 8000 دينار اشتريت من أجل توسيع مباني الشركة.

4- تبين لك أن الشركة قامت برد بعض البضاعة التي اشترتها ولم تظهر ضمن مردودات المشتريات وتكلفتها 500 دينار وذلك بسبب عدم استلام الشركة إشعار دائن من الشركة البائعة وعدم قيامها هي بإرسال إشعار مدين للشركة البائعة.

5- عند احتساب مخزون آخر المدة الظاهر في قائمة الدخل قامت الشركة بعد المخزون وتبين أن المخزون يتكون من 1000 وحدة وتكلفة شراء الوحدة 5 دنانير علماً بأن القيمة القابلة للتحقق للوحدة بتاريخ 2009/12/31 كانت 4 دنانير.

المطلوب:

1- قبل دراستك للنقاط الاضافية بين الاخطاء التي إرتكبها المحاسب في إعداده لقائمة الدخل.

2- بعد دراستك للنقاط الاضافية بين ما هي المخالفات التي ارتكبها المحاسب في المعالجات المحاسبية المختلفة، ناقش مدى تأييدك أو معارضتك لكل من هذه التي تبدو مخالفات.

4- قم باعداد قائمة الدخل بالشكل الذي تراه صحيحاً.

5- بين الاجراءات التي يمكن أن تقوم بها للتحقق من أهداف الحدوث والاكتمال الخاصة بعمليات المبيعات والمشتريات.

6- بين الاجراءات الرقابية التي تعتقد أنها ضرورية لمنع المخالفات التي أدت الى حصول بعض الأخطاء.

7- بين الاجراءات التي يمكن أن تقوم بها للتحقق من أن الشركة لم تقم بتسجيل مبيعات وهمية ولم تقم بتكرار تسجيل بعض عمليات المبيعات.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم بإجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التجارية أو الصناعية في الأردن من أجل تقييم أنظمة الرقابة الداخلية على عمليات البيع في هذه الشركات، ولابد أن تقوم بوصف الاجراءات المطبقة واستكشاف نقاط الضعف وتقديم التوصيات من أجل تحسين هذه النظم.

2- قم بإجراء دراسة ميدانية على أحد المستشفيات الكبيرة في الأردن من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية على الأنواع المختلفة للايرادات في هذا المستشفى، عليك أن تركز على ايرادات أتعاب الاطباء في هذا المستشفى.

الفصل الرابع عشر

14

تدقيق دورة المشتريات
Auditing the Purchases Cycle

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ الإجراءات المختلفة الخاصة بدورة المشتريات.
- ✓ الحسابات الخاصة بدورة المشتريات والعلاقة بينها.
- ✓ المستندات والسجلات الخاصة بدورة المشتريات.
- ✓ تأكيدات الإدارة الخاصة بدورة المشتريات.
- ✓ أهداف الرقابة على دورة المشتريات.
- ✓ منهجية المدقق في تدقيق دورة المشتريات.
- ✓ اختبارات الرقابة الداخلية الخاصة بدورة المشتريات.
- ✓ الاختبارات الأساسية الخاصة بالمشتريات.

الفصل الرابع عشر
تدقيق دورة المشتريات
Auditing the Purchases Cycle

1. مقدمة

تتعلق دورة المشتريات بالأنشطة الخاصة بالحصول على السلع والخدمات وما يتعلق بها من مدفوعات للنقدية. وإن الأهداف الأساسية من تدقيق دورة المشتريات تتعلق بالتحقق من تأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات وكذلك الخاصة بالأرصدة. أما فيما يتعلق بالعمليات فيتم التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل، وأما بالنسبة للأرصدة فيتم التحقق من الوجود والاكتمال والتقييم والتوزيع والحقوق والالتزامات.

الاختبارات الأساسية للعمليات تتضمن القيام باختبارات تبدأ من مصدر العمليات إلى القيود أو ابتداءً من القيود إلى المصدر (مستندات القيد). وعادةً ما يستخدم المدقق هذه الاختبارات من أجل اكتشاف التحريفات في العمليات النقدية أكثر من محاولة اكتشاف التحريفات الرقابية.

الهدف النهائي للمدقق هو الوصول إلى نتائج تساعده في إصدار رأيه حول عدالة القوائم المالية وفيما إذا كانت معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، فيتم تحديد أهداف التدقيق بالنسبة لكل بند من بنود القوائم المالية بناءً على تأكيدات الإدارة الخمسة من أجل تصميم الاختبارات الجوهرية ثم يقوم المدقق باختبارات لتحقيق أهداف التدقيق التي تتعلق بكافة تأكيدات الإدارة.

2. الحسابات المرتبطة بدورة المشتريات والمستندات الخاصة بها

إن تدقيق دورة المشتريات من الأهمية بمكان بسبب مجموعة الحسابات التي ترتبط بتلك الدورة والتي تشمل المشتريات والمدفوعات النقدية والذمم الدائنة والحسابات الخاصة

بالتعديلات على المشتريات والتي تشمل خصم المشتريات ومردودات المشتريات ومسموحاتها ، والتي ترتبط فيما بينها بالقيود المحاسبية الموضحة في الجدول التالي:

العملية الاقتصادية	الطرف المدين	الطرف الدائن
مشتريات آجلة	المشتريات	الدائنون
المدفوعات النقدية	الدائنون	النقدية خصم المشتريات
مردودات المشتريات ومسموحاتها	الدائنون	مردودات المشتريات

وفيما يلي توضيح للحسابات والمستندات المرتبطة بدورة المشتريات، حيث أن توضيح عملية الشراء وحساباتها ومستنداتها يعتبر المنطلق لدراسة وفهم الرقابة الداخلية على دورة المشتريات ومن ثم تصميم الاختبارات الأساسية للعمليات والأرصدة :

3. المستندات والسجلات المتعارف عليها في دورة المشتريات

- **طلب الشراء Purchase requisition**: طلب مكتوب لشراء البضائع من قبل شخص مخول أو دائرة مخولة يبين تفاصيل البضاعة المطلوبة ويقدم إلى دائرة المشتريات.
- **أمر الشراء Purchase order** : عرض مكتوب من دائرة المشتريات للبائع أو المزود لشراء بضائع وخدمات تكون محددة في المستند الذي يتكون عادةً من عدة نسخ.
- **تقرير الاستلام Receiving report**: تقرير يحضر عند استلام البضائع يبين البضائع المستلمة من حيث الكميات والأصناف.
- **فاتورة البائع أو المورّد Vendor's invoice** : الفاتورة المستلمة من البائع والتي تبين الأصناف المشحونة والقيمة المطلوبة وشروط الدفع و تاريخه.

- **مستند الصرف Voucher** :'نموذج يبين البائع والقيمة المطلوبة وتاريخ الدفع للمشتريات المستلمة، وهو يستخدم لأجراء التسجيل والدفع بشكل رسمي.
- **حزمة مستند الصرف الكاملة Complete voucher packet** : مجموعة من المستندات تحضر قبل عملية الدفع، وعادةً ما تحتوي على نسخة من طلب الشراء وأمر الشراء وتقرير الاستلام وفاتورة البائع ومستند الصرف.
- **ملف البائعين الرئيس المقبول Approved vendor's master file**: ملف حاسوبي يحتوي على معلومات تخص البائعين والمزودين الذين تمت الموافقة على الشراء منهم والدفع لهم.
- **ملف أوامر الشراء المفتوحة Open purchase orders**: ملف حاسوبي لأوامر الشراء المعتمدة للبائعين الذين لم تصل البضائع والخدمات المشتراة منهم بعد.
- **ملف الاستلام Receiving file**: ملف حاسوبي يحتوي على معلومات إستلام المخزون بالكميات المستلمة من البائع .
- **ملف عمليات الشراء Purchase transaction file**: ملف حاسوبي يحوي بيانات عن مستندات الصرف المقبولة والتي تخص مشتريات مستلمة.
- **الملفات المعلقة Suspense files**: الملفات الحاسوبية التي تعلق العمليات التي لم تعالج لأنها رفضت من قبل الرقابات الحاسوبية المطبقة.

4. الرقابة الداخلية على المشتريات

تتمثل الرقابة الداخلية على المشتريات في جميع الوسائل والطرق والإجراءات ووسائل القياس التي تضعها الإدارة من أجل تحقيق الأهداف الرئيسة التي ينبغي أن يحققها نظام الرقابة الداخلية بشكل عام والتي تتمثل في تحقيق الدقة المحاسبية لعمليات الشراء وحماية الأصول ذات العلاقة بها من نقدية ومخزون سلعي وحسابات الدائنين وتحقيق الكفاءة والفاعلية في عمليات الشراء وتشجيع الالتزام بكل ما وضعته الإدارة من تعليمات وأنظمة تتعلق بعمليات الشراء، ومن أجل فهم الرقابة الداخلية على المشتريات لا بد من فهم الوظائف الأساسية في هذه الدورة.

1.4 الوظائف الأساسية في دورة المشتريات

1- وظيفة إستحداث عملية الشراء ومعالجة أوامر الشراء: وتتعلق هذه الوظيفة بالطلب الصادر من المنشأة من أجل شراء بضاعة من منشأة أخرى وبأمر الشراء الصادر عن دائرة المشتريات في المنشأة إستجابة لطلب الشراء، وهذه الوظيفة عادةً تتضمن الأمور التالية:

- وضع أسماء الموردين على قائمة الموردين الذين يتم التعامل معهم.

تعتبر عملية قبول البائعين للحصول منهم على البضائع والخدمات من الأمور الرقابية المهمة خاصةً في الانظمة المحاسبية المحوسبة، حيث أن هذا الأمر يقلل من إمكانية قيام الموظفين بعمليات مع بائعين وهميين.

- طلب البضائع وتحضير أوامر الشراء.

يمثل طلب الشراء دليل موثق لدعم تأكيدات الادارة الخاصة بالحدوث لعمليات الشراء، حيث تقوم معظم المنشآت باصدار تفويض عام لتلبية الاحتياجات التشغيلية مثل شراء البضاعة والمواد الخام عندما يكون هناك حاجة لذلك أو عند وصول نقطة إعادة الطلب. حيث تقوم الجهة الطالبة والمتمثلة بالمخازن أو دائرة الحاسوب في بعض المنشآت بإعداد طلب الشراء الذي يتضمن الكميات المطلوبة من السلعة المطلوبة ويتم توجيهه إلى دائرة المشتريات. ويجب أن يكون لدائرة المشتريات سلطة إصدار أوامر الشراء فقط عند استلام طلبات الشراء المقبولة، حيث تقوم هذه الدائرة بالتحقق من أفضل مصدر للتزويد والحصول على أسعار تنافسية، ومن ثم اختيار المورد المناسب وإعداد أمر الشراء. ولا بد من مراعاة الامور التالية عند إعداد أمر الشراء:

- يجب أن يحتو أمر الشراء على وصف تفصيلي للبضائع المطلوبة ويشمل ذلك الكميات والأسعار واسم البائع و عنوانه.
- يجب أن تكون أوامر الشراء مرقمة وموقعة من قبل شخص مخول في دائرة المشتريات.
- أن تكون أوامر الشراء من عدة نسخ.
- النسخة الأصلية من أمر الشراء ترسل إلى البائع والنسخ الأخرى ترسل إلى كل من قسم الإستلام (وقد تكون هذه النسخة بدون معلومات عن الكميات)، وقسم الذمم الدائنة في دائرة المحاسبة، وتبقى نسخة لدى دائرة المشتريات.
- تعتبر أوامر الشراء من مستندات عملية الشراء ودليل لتأييد الحدوث لعملية الشراء.

2- استلام البضائع وحفظها: ويتضمن ذلك الاستلام المادي للبضاعة وتخزين البضائع المستلمة وإعادة البضائع التي لا تطابق المواصفات أو المعيبة إلى البائع.

يعتبر أمر الشراء بمثابة تفويض لقسم الاستلام لقبول البضائع واستلامها من البائعين، حيث تعتبر عملية استلام البضائع دليل على اكتمال عملية الشراء و ثبوت الإلتزام على المنشأة. ويجب على موظف قسم الاستلام أن يقوم بمقارنة البضائع المستلمة مع وصف البضائع في أمر الشراء وأن يقوم بعدّها وفحصها للتاكد من سلامتها، ومن ثم يقوم بتحضير تقرير إستلام البضاعة مرقم عند كل عملية استلام، وذلك لتوثيق البضائع المستلمة، وإثبات الالتزام على المنشأة. ويعتبر تقرير الاستلام وثيقة مهمة لدعم تأكيد حدوث عملية الشراء.

بعد وصول البضاعة للمخازن أو إلى الدائرة التي طلبتها لا بد أن يحصل موظف الاستلام على مستند يؤكد عملية تسليم البضاعة إلى المخازن وهذا من شأنه أن يدعم عملية المساءلة اللاحقة عن البضائع المستلمة. ولا بد من التأكيد على ضرورة فصل وظيفة حماية البضاعة المستلمة عن بقية الوظائف ذات الصلة بعملية الشراء من أجل تقليل مخاطر التلاعب.

3- تسجيل الالتزامات: إن اعتراف المنشأة بالإلتزام الناشئ عن عملية الشراء يتضمن التسجيل الفوري للالتزام وذلك عند استلام فاتورة المشتريات من المورد والمساءلة عن العمليات المسجلة.

4- تسديد قيمة البضاعة المشتراة: يتم تحضير كشف بالذمم الدائنة ومن ثم إعداد الشيكات للموردين حسب الاتفاق.

2.4 الإجراءات الرقابية الأساسية على دورة المشتريات

هناك مجموعة من الأمور أو المبادئ الأساسية في تحقيق الرقابة على المشتريات والتي تشمل:

1- التفويض للقيام بعملية الشراء:

يجب أن يكون هناك تفويض مناسب للقيام بعمليات الشراء المختلفة، وهذا التفويض يكون عاماً وضمن الشروط الموضوعة من قبل إدارة المنشأة، حيث أن عملية التفويض من المتطلبات الأساسية للرقابة من أجل ضمان الحصول على المواد والبضاعة لخدمة أهداف المنشأة وعدم القيام بأي عملية شراء لا تخدم هذه الأهداف. وفي بعض الحالات

غير المتكررة لا بد من تفويض خاص وهو ما يسمى بالموافقة والذي يحتاج الى موافقة مجلس الادارة أو مستويات إدارية أخرى، مثل موافقة مجلس الادارة على شراء بوالص التأمين.

2- الفصل بين وظيفة الحماية والوظائف الأخرى:

الوظائف الأساسية التي يتم الفصل بينها في دورة المشتريات تتمثل في وظيفة الموافقة على عملية الشراء واستلام البضاعة من قبل قسم الاستلام والاحتفاظ بالبضاعة من قبل قسم المخازن الذي يتولى بدوره الاحتفاظ بالبضاعة وحمايتها.

3- تسجيل العمليات في الوقت المناسب:

عادةً ما يتم تسجيل عمليات الشراء إما بتاريخ استلام إلبضاعة أو بتاريخ استلام الفاتورة من المورد، حيث يقوم قسم الذمم الدائنة بعملية التسجيل بعد التحقق من صحة عملية الشراء والقيام بمقارنة فاتورة المشتريات مع نسخة مستند الاستلام ونسخة أمر الشراء والتحقق من مطابقة هذه المستندات حيث يتم التحقق من المواصفات والكميات والأسعار والمجاميع وشروط الشحن.

4- الفحص الداخلي المستقل للعمليات:

الفحص الداخلي المستقل لعمليات المشتريات يتضمن القيام بعملية المراجعة والمقارنة وعمليات التسوية للبيانات المحضرة من قبل الأقسام ذات العلاقة، وهذه العملية تتطلب التحقق الدوري والتحقق المفاجئ من قبل جهة مستقلة عن من قام بعمليات الموافقة على الشراء وتنفيذ عملية الشراء والاحتفاظ بالبضاعة.

5- التفويض بعملية الدفع:

الرقابة الداخلية الجيدة تتطلب الفصل بين وظيفة من يعطي التصريح بتحرير الشيكات للموردين ومن يقوم بتحرير هذه الشيكات وتسجيل القيود، ولا بد أن يقوم المفوّض بتوقيع الشيكات من التحقق من المستندات المؤيدة لعملية الدفع.

5. منهجية تدقيق دورة المشتريات

إن منهجية تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات الخاصة بالمشتريات تنبثق من نفس المنهجية العامة التي يتبعها المدقق في دراسته وفهمه واختباره للرقابة الداخلية على كافة الأنشطة والدورات في المنشأة، وفيما يلي توضيح لهذه المنهجية بالتطبيق على المشتريات والتي تشمل الخطوات التالية:

1- دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المشتريات.
2- تقدير مخاطر الرقابة المخططة في دورة المشتريات.
3- تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات.
4- بناءً على الخطوات السابقة يحدد المدقق اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات وذلك بالتركيز على أهداف التدقيق الخاصة بدورة المشتريات. وهذه العملية تشمل تحديد إجراءات التدقيق التي سينفذها المدقق لهذه الغايات وحجم العينة الخاص بكل إجراء والمفردات التي سيتم اختيارها والوقت الذي ستنفذ فيه. وفيما يلي شرح لهذه الخطوات:

1.5 دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المشتريات.

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمشتريات دراسة أولية من أجل الحصول على درجة كافية من فهم النظام بحيث تساعده في تحديد المخاطر المخططة، وتشمل إجراءات فهم الرقابة القيام بالأمور التالية:

1- تحديث معلومات المدقق السابقة عن نظام الرقابة الداخلية على المشتريات لدى العميل والتي حصل عليها من التدقيق في السنوات السابقة.
2- القيام بالاستفسارات من الإدارة ومن موظفي العميل، حيث يقوم المدقق بتوجيه الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية على دورة المشتريات.
3- قراءة دليل الإجراءات الذي قام العميل بإعداده والذي يبين تفصيلات إجراءات العمل الخاصة بدورة المشتريات والسياسات التي وضعتها الإدارة لتحقيق الرقابة الفعالة على المشتريات.

4- القيام بالفحص المستندي للوثائق والسجلات، حيث أنه يوجد العديد من المستندات والسجلات ذات العلاقة بعمليات المشتريات، وبهذه المراجعة المستندية يستطيع المدقق فهم الإجراءات الرقابية وكذلك التحقق من مدى تطبيق الإجراءات التي تم توصيفها في النظام.

5- ملاحظة الأنشطة والعمليات المختلفة الخاصة بالمشتريات.

ويمكن أن يستخدم المدقق خرائط الانسياب التي قد يقوم بإعدادها بنفسه أو التي أعدت من قبل العميل والتي تبين تسلسل العمليات المختلفة في دورة المشتريات، ويمكن أن يستخدم الاستبانة والتي تشتمل على مجموعات من الأسئلة الخاصة بالإجراءات الرقابية المتعلقة بدورة المشتريات، علماً بأن هاتين الطريقتين هما من وسائل توثيق فهم المدقق لنظام الرقابة الداخلية.

2.5 تقدير مخاطر الرقابة المخططة الخاصة بدورة المشتريات

يستخدم المدقق المعلومات التي تم التوصل إليها لفهم الرقابة الداخلية في تقدير خطر الرقابة وهذه العملية تتطلب القيام بما يلي:

أولا: يجب أن يحدد المدقق إطار عمل يمكنه من تقدير مخاطر الرقابة:

يقوم المدقق بتحديد العمليات المختلفة في دورة المشتريات وأهداف التدقيق الخاصة بها وأنواع الإجراءات الرقابية المختلفة ثم تحديد اختبارات الرقابة المرتبطة بهذه العمليات وأهداف تدقيقها. فعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بتوفير تأكيد معقول لدى المدقق بأن جميع عمليات الشراء هي عمليات حقيقية (تأكيد الإدارة الخاص بالحدوث)، عادة من أجل تحقيق هذا الهدف فإن نظام الرقابة الداخلية يجب أن يوفر الأمور التالية:

1- أن يكون هناك طلبات شراء وأوامر شراء ومستندات استلام منظمة حسب الأصول وتتوافر فيها جميع المتطلبات القانونية.

2- أن يكون هناك فواتير شراء مستلمة من الموردين تؤيد عمليات الشراء.

3- أن يكون هناك تفويض مناسب للقيام بعمليات الشراء.

4- أن يكون هناك فحص داخلي مستقل للمستندات المؤيدة لعملية الشراء.

5- أن يتم التأشير على المستندات التي تم الانتهاء منها بعبارة تبين إلغاء هذه المستندات حتى لا يتم استخدامها لأغراض أخرى في مرة أخرى.

وبالنظر إلى هذا النوع من تأكيدات الإدارة والإجراءات التي تقوم الإدارة بتوفيرها لتحقيق هذا التأكيد فان المدقق بالتالي يهدف إلى التحقق من هذه الإجراءات الخاصة بهذا التأكيد من أجل تحديد مخاطر الرقابة المخططة الخاصة به، والتي قد تشمل ما يلي:

1- التحقق من المستندات المؤيدة لعملية الشراء والتي تشمل طلب وأمر الشراء ومستند الاستلام.
2- التحقق من فواتير المشتريات ومطابقتها مع مستندات الاستلام وأوامر الشراء.
3- التأكد من عملية الفحص الداخلي المستقل للمستندات المؤيدة لعملية الشراء، وذلك بملاحظة الإشارة على هذه المستندات والتي تؤكد عملية الفحص.
4- التأكد من أن جميع المستندات التي تم الإنتهاء منها مختومة بعبارة تفيد الغاء هذه المستندات بعد الانتهاء منها.

وهكذا يقوم المدقق بالتحقق من الإجراءات الرقابية الخاصة بكل التأكيدات التي تقدمها الإدارة.

ثانيا: يجب أن يتعرف المدقق على أنواع الرقابة الرئيسة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية على المشتريات.

ثالثاً: بعد تحديد أنواع الرقابة الموجودة وأوجه القصور يقوم المدقق بربط هذين الأمرين مع أهداف التدقيق.

رابعاً: تقدير خطر الرقابة لكل هدف من خلال الخطوة السابقة وذلك بالتركيز على كل هدف لوحده، بحيث يتم تحديد نقاط القوة والضعف في الرقابة على كل هدف.

خامساً: تحديد اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات.

3.5 تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات

بعد أن يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة والوصول إلى درجة معقولة من فهم النظام، فانه يستطيع تحديد مدى قوة أو ضعف النظام، وبالتالي يستطيع المدقق تقدير جدوى التوسع في اختبارات الرقابة من أجل تقليل الاختبارات التفصيلية، فإذا تبين أنه بإمكان المدقق تحقيق

قدر مناسب من التخفيض في الاختبارات التفصيلية بسبب اعتماده على قوة نظام الرقابة الداخلية فانه يستطيع التوسع في اختبارات الرقابة باعتبار أن المنافع المتوخاة من ذلك تبرر تكاليف التوسع في هذه الاختبارات. أما إذا استنتج المدقق بأن نظام الرقابة الداخلية يعاني من الضعف والاختلالات، فانه قد يستنتج أنه لا داعي للتوسع في اختبارات الرقابة لان ذلك لن يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية بشكل يبرر التكاليف التي سيتم تحملها من أجل تنفيذ الاختبارات الإضافية للرقابة.

4.5 تصميم اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية الخاصة بعمليات المشتريات

1.4.5 إختبارات الرقابة

ينبغي على الإدارة أن توفر الإجراءات الرقابية التي تحقق جميع الأهداف الخاصة بالعمليات الاقتصادية والمتمثلة بالحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل. وبالتالي فان المدقق عندما يقرر الاعتماد على هذه الإجراءات من أجل تخفيض مخاطر الرقابة المقدرة، يقوم بتصميم الاختبارات المناسبة من أجل اختبار هذه الإجراءات التي تضعها الإدارة وذلك بالربط بين الإجراء الرقابي وطبيعة الاختبار.

ويقوم المدقق بتصميم الاختبارات المختلفة بعد ربط الإجراءات الرقابية المختلفة بأهداف التدقيق الخاصة بالعمليات المحاسبية، ثم يحدد الإجراءات التدقيقية لاختبار الإجراءات الرقابية. فإذا كان الهدف هو التحقق من حدوث عمليات الشراء المسجلة لدى العميل فان المدقق يوضح الإجراءات التي سيقوم بها بالشكل التالي:

1- الهدف: الحدوث: أي أن المشتريات المسجلة لدى العميل تتعلق بعمليات شراء فعلية للبضاعة وتخص المنشأة.

2- الإجراءات الرقابية التي توفرها الإدارة:

أ- تسجيل أي عملية شراء يتطلب توفر مستند استلام موقع من جهة مفوضة بذلك بالإضافة إلى أمر الشراء الخاص بالعميل والموقع من الجهة المفوضة بذلك.

ب- فواتير المشتريات تمت المحاسبة عليها بشكل سليم.

ج- أن تكون أرقام الموردين في ملف حسابات الموردين في الحاسب، وأن يصمم ذلك بحيث لا يقبل الحاسب إدخال العملية إلا للموردين الذين تم إدخال أرقامهم في ذلك الملف.

د- أن تعد كشوف شهرية للموردين، وأن يكون هناك إجراءات متابعة لأية إعتراضات من الموردين من قبل جهة مستقلة.

3- اختبارات الرقابة: بناء على ما تم توصيفه من إجراءات رقابية تضعها الإدارة لتحقيق هدف الحدوث فان المدقق يقوم بإجراءات التدقيق التي تنبثق من الإجراءات الرقابية السابقة.

وكذلك فيما يتعلق بالتحقق من الاكتمال الخاص بعمليات المشتريات، فان المدقق يوضح الأمور التالية:

1- الهدف: التحقق من الاكتمال، ويعني التحقق من أن جميع عمليات المشتريات التي حدثت قد تم تسجيلها في الدفاتر.

2- الاجراءات الرقابية التي توفرها الادارة: هناك مجموعة من الاجراءات الرقابية التي توفرها الادارة والتي تشمل على سبيل المثال:

أ- أن تكون مستندات أوامر الشراء مرقمة مسبقا وتمت المحاسبة عليها.

ب- أن تكون تقارير أو مستندات الاستلام مرقمة مسبقاً وتمت المحاسبة عليها.

ج- أن يتم مقارنة مجاميع البضاعة المستلمة من واقع مستندات الاستلام مع الكميات في الفواتير المستلمة من الموردين.

3- اختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق:

أ- التحقق من ترقيم وتسلسل أوامر الشراء.

ب- التحقق من ترقيم وتسلسل مستندات الاستلام.

ج- التحقق من المستندات الأخرى المؤيدة لعمليات الشراء.

وهكذا يقوم المدقق بإعداد برنامج يوضح الإجراءات التدقيقية الخاصة بكل الأهداف الأخرى (الدقة والتصنيف والحد الفاصل).

وعند قيام المدقق باختبارات الرقابة على عمليات المشتريات فإنه يأخذ بعين الاعتبار بعض المؤشرات التي قد تدل على ضعف الرقابة الداخلية على دورة المشتريات، وفيما يلي بعض هذه المؤشرات:

1- عمليات تصريح بالمشتريات من قبل أشخاص غير مفوضين.

2- أوامر شراء تفوق الحدود المسموح بها.
3- أرقام موردين مفقوده أو غير موجوده.
4- عمليات مشتريات بدون أوامر شراء.
5- فقدان معلومات تتعلق بتواريخ الاستحقاق المتعلقه بفواتير الموردين .
6- الاختلافات بين تواريخ الحصول على البضاعه وتسجيل عمليات المشتريات.
7- تكرار فواتير الموردين.

2.4.5 الاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات

يقوم المدقق ببعض الاختبارات الأساسية عادة بغض النظر عن النتائج التي يحصل عليها من اختبارات الرقابة، وهناك بعض الاختبارات الأساسية التي يقوم بها بناءً على ما تم التوصل إليه من اختبارات الرقابة. وعادة يقوم باختبارات للتحقق من الأهداف الرئيسة التالية:

1- أن المشتريات المسجلة هي مشتريات حدثت فعلاً وتخص المنشأة (الحدوث).
2- أن جميع عمليات المشتريات التي حدثت قد سجلت فعلاً (الاكتمال).
3- التحقق من أن المشتريات المسجلة سجلت بشكل صحيح (الدقة).
4- التحقق من أن المشتريات المسجلة قد صنفت بشكل سليم (التصنيف).
5- التحقق من أن المشتريات قد سجلت في التواريخ المناسبة (الحد الفاصل).

وفيما يلي توضيح لهذه الاختبارات:

1- **أن المشتريات المسجلة هي مشتريات حدثت فعلا:** حيث يتم التحقق من أنه لا يوجد مشتريات مسجلة غير مؤيدة بمستندات استلام، مما قد يشير الى أنها مشتريات وهمية ولم يتم استلام بضاعة فعلاً. وكذلك يتم التحقق فيما إذا كانت هناك عمليات مشتريات مسجلة أكثر من مرة.

2- **التحقق من الاكتمال:**

الهدف من التدقيق في هذه الحالة التحقق من أن جميع عمليات الشراء التي تمت قد سجلت بالكامل ولم يتم حذف أياً منها، حيث يبدأ المدقق بالتدقيق من المستندات المؤيدة للعمليات

وليس من الدفاتر، فيقوم باختيار عينة من طلبات الشراء الصادرة من الجهات التي طلبت البضاعة أو عينة من مستندات الاستلام مثلاً ومطابقتها مع فواتير الشراء ثم بالقيود في يومية المشتريات ثم بالاستاذ العام وأستاذ الذمم الدائنة.

3- التحقق من أن المشتريات مسجلة بشكل دقيق.

وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالتحقق من أن عمليات المشتريات المسجلة تشتمل على القيم الصحيحة، وهذا يتطلب التحقق من مستندات الاستلام وفواتير المشتريات من ناحية الكميات المسجلة والأسعار المحددة والتي تتفق مع الأسعار التي تم الاتفاق عليها مع المورد، والتحقق من عمليات الاحتساب، سواءً كان ذلك في مستندات الاستلام أو فواتير الشراء، والتسجيل الصحيح للقيود بالكميات الفعلية.

4- المشتريات مصنفة بشكل سليم (التبويب):

على المدقق أن يتحقق من تصنيف المشتريات الى مشتريات نقدية وآجلة إن كانت هذه الأصناف موجودة، وكذلك الفصل بين مشتريات البضاعة والمشتريات الخاصة بالاصول الثابتة والاستثمارت وغيرها مما لا يندرج تحت مسمى البضاعة. إن عملية التصنيف المناسبة تساعد في الحصول على النسب والمؤشرات المالية ذات العلاقة بشكل أدق مما لو لم يتم الفصل بين هذه الأنواع من المشتريات، وبالتالي يمكّن مستخدمي البيانات المالية من إتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالشركة.

5- المشتريات مسجلة في التواريخ الصحيحة (الحد الفاصل):

على المدقق أن يقوم بالتحقق من أن عمليات المشتريات مسجلة في الفترة المناسبة، وفي هذه الحالة من المهم أن يهتم المدقق بفترة الحد الفاصل، وهي الفترة التي تسبق وتلي نهاية السنة بحوالي أسبوعين. حيث يقوم بفحص عينة من مستندات الاستلام ومقارنة تواريخها مع فواتير المشتريات ويومية المشتريات وأستاذ الذمم الدائنة. إن هذه العملية تمكن المدقق من التحقق من مدى وجود تضخيم أو تخفيض في عمليات المشتريات.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل شرح دورة المشتريات والحسابات الخاصة بها والمستندات التي تنشأ خلال هذه الدورة ومن ثم الاجراءات الرقابية التي تضعها الادارة على دورة المشتريات واختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق للتحقق من تاكيدات الادارة الخاصة بعمليات المشتريات والتي تتعلق بالحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل.

فقد تم شرح حسابات دورة المشتريات والعلاقة بين هذه الحسابات وكذلك تعريف المستندات والسجلات ذات العلاقة والتي تتكون من طلب الشراء وأمر الشراء ومستند الاستلام وفاتورة المشتريات وميزان مراجعة الذمم الدائنة.

وتم شرح المنهجية التي يتبعها المدقق في تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والتي تشمل أربع خطوات أساسية تتكون من :

1- دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المشتريات.
2- تقدير مخاطر الرقابة المخططة في دورة المشتريات.
3- تقييم تكاليف ومنافع اختبارات الرقابة الخاصة بالمشتريات.
4- تحديد اختبارات الرقابة والاختبارت الأساسية للعمليات.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هي الأهداف الأساسية من تدقيق دورة المشتريات.

2- ما هي الأهداف الأساسية لاختبارات الرقابة الخاصة بدورة المشتريات.

3- ما هي الأهداف الأساسية من القيام بالاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات.

4- ما هي الأهداف الأساسية من القيام بالاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات المتعلقة بالمشتريات.

5- بين أنواع حسابات الميزانية وحسابات قائمة الدخل ذات العلاقة بدورة المشتريات.

6- بين كيف تبدأ عملية الشراء بإعطاء أمثلة.

7- وضح المقصود بأمر الشراء، ومن هي الجهة المسؤولة عن إصداره، وما هي الغاية من ذلك.

8- ما هي البيانات التي يتضمنها مستند أمر الشراء، ومن هي الجهات التي يتم إرسال نسخ من أمر الشراء لها.

9- ما هو المقصود بمستند الاستلام ومن هي الجهة التي تقوم باصداره، ومتى يتم إصدار هذا المستند.

10- ما هي أهمية إصدار مستند الاستلام، ومن هي الجهات التي يرسل لها نسخ من هذا المستند.

11- ما هو دور قسم المحاسبة فيما يتعلق بدورة المشتريات.

12- من هي الجهة المسؤولة عن إعداد فاتورة المشتريات، ومتى تقوم بإعدادها، وما هي البيانات التي تحتويها الفاتورة.

13- وضح الأهداف الأساسية للرقابة على دورة المشتريات.

14- إشرح منهجية المدقق في تحديد وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات المشتريات.

15- وضح الاجراءات التي يتبعها المدقق من أجل فهم الرقابة الداخلية على المشتريات.

16- ما هي الإجراءات الرقابية التي يجب أن تضعها الادارة من أجل تحقيق تأكيد الادارة الخاص بالوجود والحدوث فيما يتعلق بالمشتريات.

17- ما هي الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من توافر الاجراءات الرقابية الخاصة بالوجود والحدوث الخاص بالمشتريات.

18- وضح كيف يمكن أن تكون التكاليف من المحددات المهمة في تحديد المدقق لاختبارات الرقابة على المشتريات.

19- أعط أمثلة تبين كيف يمكن أن يقوم المدقق بتصميم اختبارات الرقابة للتحقق من الوجود والحدوث والاكتمال والتقييم فيما يتعلق بالمشتريات.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- أي المستندات التالية لا يعتبر من مستندات دورة المشتريات:

أ. أمر الشراء.

ب. مستند الاستلام.

ج. مستند الشحن.

د. فاتورة المورد.

2- أي المستندات التالية يصدر عن دائرة المشتريات:

أ. طلب الشراء.

ب. فاتورة المشتريات.

ج. أمر الشراء.

د. مستند الاستلام.

3- متى يتم تسجيل القيد المحاسبي الخاص بعملية الشراء:

أ. عند إصدار أمر الشراء.

ب. عند استلام البضاعة.

ج. عند استلام فاتورة المشتريات.

د. عند استلام البضاعة أو عند استلام فاتورة المشتريات.

4- من أجل التحقق من حدوث عمليات الشراء فان المدقق يقوم بالتدقيق:

أ. من طلب الشراء إلى أمر الشراء إلى فاتورة المشتريات إلى حساب المشتريات.

ب. من فاتورة المشتريات الى طلب الشراء الى أمر الشراء الى حساب المشتريات.

ج. حساب المشتريات الى فاتورة المشتريات الى أمر الشراء الى طلب الشراء.

د. من فاتورة المشتريات الى حساب المشتريات.

5- من أجل التحقق من هدف الاكتمال الخاص بالمشتريات فان المدقق يبدأ من:

أ. القوائم المالية الى فواتير المشتريات.

ب. أوامر المشتريات الى طلبات الشراء.

ج. طلبات الشراء الى القوائم المالية.

د. فواتير المشتريات الى أوامر الشراء.

6- أي الأهداف التالية لا يعتبر من أهداف التحقق من عمليات المشتريات:

أ. التحقق من الدقة.

ب. التحقق من التصنيف.

ج. التحقق من القيمة القابلة للتحقق.

د. التحقق من الاكتمال.

7- أي الحسابات التالية ليس من حسابات دورة المشتريات:

أ. الخصم المسموح به. ب. مصاريف النقل للداخل.

ج. الخصم المكتسب. د. مردودات المشتريات.

8- العرض المكتوب من دائرة المشتريات للبائع أو المزود لشراء بضائع و خدمات هو:

أ. طلب الشراء. ب. مستند الاستلام.

ج. أمر الشراء. د. فاتورة المشتريات.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول

باستخدام خرائط التدفق (الانسياب) قم برسم العلاقات المختلفة الخاصة بدورة المشتريات في إحدى الشركات التجارية الأردنية.

التمرين الثاني

تقوم شركة النسر بشراء أصناف متعددة من العطور من أجل إعادة بيعها بالتجزئة والجملة، بالاضافة الى وجود عدة فروع لهذه الشركة في مناطق مختلفة، وتعمل الادارة على تصميم نظام رقابة داخلية فعال من أجل تحقيق أهدافها فيما يتعلق بالتأكيدات التالية الخاصة بعمليات الشراء:

- الحدوث.
- الاكتمال.
- الدقة.
- التصنيف.
- الحد الفاصل.

المطلوب:

1- بين الاجراءات الرقابية المختلفة التي يجب أن تقوم الاداره بتوفيرها من أجل تحقيق كل هدف من الأهداف السابقة.

2- بين الاجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات الخارجي من أجل التحقق من كل هدف من الأهداف السابقة.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- أكتب بحثاً ميدانياً تبين فيه وصفاً تفصيلياً لدورة المشتريات في إحدى الشركات الصناعية الكبرى في الأردن. يجب مراعاة وصف المستندات التي تستخدم في هذه الدورة والوظائف ذات العلاقة بدورة المشتريات والاجراءات الرقابية التي وضعتها الادارة من أجل تحقيق الأهداف الرقابية العامة لدورة المشتريات.

2- ناقش الوسائل والطرق التي يمكن أن تقوم بها الادارة للتأثير على عدالة البيانات المالية من خلال التلاعب في حسابات دورة المشتريات.

3- باستخدام القوائم المالية لاحدى الشركات التجارية الاردنية قم باجراء المراجعة التحليلية للتحقق من معقولية أرصد الحسابات الخاصة بدورة المشتريات.

الفصل الخامس عشر

15

تدقيق دورة الرواتب والأجور
Audit of the Payroll Cycle

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القاريء من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓ الوظائف والمستندات في دورة الرواتب والأجور.
- ✓ الرقابة الداخلية على الرواتب وأجور.
- ✓ دراسة وفهم الرقابة الخاصة بالرواتب والأجور.
- ✓ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية لعمليات الرواتب والأجور.
- ✓ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية لأرصدة الرواتب والأجور.

الفصل الخامس عشر

تدقيق دورة الرواتب والأجور

Audit of the Payroll Cycle

1. مقدمة

تتعلق دورة الرواتب والأجور بتوظيف ودفع رواتب وأجور العاملين. وتعتبر تكاليف العمل من أهم العوامل في تقييم المخزون في مختلف أنواع المنشآت. وتختلف دورة الرواتب والأجور عن بقية الدورات من حيث: وجود نوع واحد من العمليات يتعلق بتقديم الخدمات من قبل العاملين والدفع مقابل ذلك، ومن حيث اعتبار الاهتمام بالعمليات اكثر من الاهتمام بالأرصدة، ثم أن الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور تكاد تكون في معظم المنشآت فعالة خاصة بسبب الرقابة الخارجية المفروضة من قبل الجهات الحكومية. وبناءً على هذه الميزات فإن تركيز المدقق يكون على اختبارات الرقابة والإختبارات الأساسية للعمليات والاجراءات التحليلية، مع اهتمام بسيط بالإختبارات التفصيلية للأرصدة.

2. الوظائف والمستندات المهمة في دورة الرواتب والأجور:

مهمة التوظيف وشؤون العاملين:

تتولى دائرة الموارد البشرية مهمة الحصول على الموارد البشرية وتطويرها لتلبية احتياجات المنشأة، وتتولى إجراء المقابلات لتعيين أصحاب الكفاءات. وتعتبر هذه الدائرة مصدراً مستقلاً للسجلات التي يتم الرجوع إليها من أجل التحقق الداخلي من بيانات الرواتب والأجور بما فيها الاضافات والاقتطاعات. وتحتفظ هذه الدائرة بمجموعة من السجلات والمستندات ذات العلاقة بهذه المهمة، منها السجلات الشخصية للعاملين، والتي تحتوي معلومات أساسية عن الموظف مثل تاريخ التعيين، المعلومات التي تتعلق بالراتب والعلاوات والتعديلات والاقتطاعات المصرح بها، وتقييم الأداء، وإنهاء الخدمة. وكذلك يلزم لهذه الوظيفة استخدام نموذج التصريح بالاقتطاعات: وهو نموذج يبين الإقتطاعات

المصرح بها وفقاً للقوانين والأنظمة مثل الضريبة والضمان والتوفير وغيرها. ونموذج التصريح بمعدل الأجر: وهو نموذج يبين معدل الأجر المصرح به من خلال ما هو موضح في عقد العمل أو النظام الذي وضعته الادارة أو تعليمات مجلس الادارة.

وظيفة تحضير كشف الرواتب:

تعتبر هذه الوظيفة من أهم الوظائف ذات العلاقة بمصروف الرواتب، حيث أنها تهتم بتحديد الوقت المبذول من العاملين عن طريق بطاقات الوقت، وعملية احتساب إجمالي الرواتب والأجور بناءً على بطاقات الوقت ونموذج معدل الأجر، ومن ثم احتساب صافي الرواتب بعد تنزيل الاقتطاعات. وهذه الوظيفة تتطلب استخدام مجموعة من النماذج مثل بطاقة الوقت: وهي بطاقة تبين وقت بداية العمل اليومي للعامل ووقت انتهاء العمل، يتم تعبئتها يومياً وتجمع أسبوعياً لتكون مصدراً لاحتساب الوقت المبذول من العامل، وتستخدم لاحتساب الأجور والعمل الاضافي. وكذلك تشمل هذه الوظيفة إعداد بطاقة الوقت المبذول على المهمة (العمل المحدد)، وهي بطاقة تبين الوقت المبذول من العامل على كل مهمة من المهام التي يقوم بها خلال فترة زمنية معينة. وتشمل هذه الوظيفة إعداد ملف عمليات الأجور: وهو ملف حاسوبي يبين كل عمليات الأجور التي تمت خلال فترة معينة مثل اليوم أو الأسبوع أو الشهر، يبين كل العمليات التي أدخلت على النظام، وتفاصيل كل عملية من حيث أسم العامل والتاريخ وإجمالي وصافي الراتب والاقتطاعات وتصنيف العمليات. وهذا الملف يعتبر مصدراً لتحضير يومية الرواتب الذي يبين ما يتعلق بتفاصيل كل عملية، والأستاذ المساعد الذي ترحل إليه كل العمليات الخاصة بكل موظف مع تفاصيلها من خلال ملف عمليات الأجور. وكذلك يعتبر هذا الملف مصدراً لإعداد مذكرة تسوية حساب الرواتب في البنك.

وظيفة دفع الرواتب:

يتم تحضير شيكات العاملين بصافي الرواتب ليتم صرفها من حساب الرواتب في البنك. ويتم فتح حساب خاص في البنك بمسمى حساب الرواتب، ليتم الايداع فيه شهرياً بشيك يعادل قيمة صافي الرواتب المستحقة للعاملين. ويعمل هذا الحساب كأداة رقابة على

الرواتب، حيث يصبح رصيد الحساب كمحدد لقيمة الرواتب التي ستدفع، وبالتالي يقلل من احتمالية صرف رواتب لغير مستحقيها أو صرف رواتب وهمية، ويساعد في الفصل بين الوظائف الخاصة بإعداد الشيكات وصرفها.

3. الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور:

ينبغي أن تقوم المنشأة بتصميم وتشغيل إجراءات رقابية مناسبة للحصول على تأكيد معقول من تحقق تأكيدات الإدارة الخاصة بالعمليات والتي تشمل:

أولاً:الحدوث: من الاجراءات الرقابية التي يمكن أن تساعد في الحصول على تأكيد معقول من أن العمليات المسجلة هي عمليات رواتب وأجور تخص المنشأة ما يلي:

1- أن يتم الموافقة على بطاقات الوقت من قبل المشرفين.

2- استخدام ساعات ضبط الوقت لتسجيل أوقات العمل.

3- الاحتفاظ بسجلات كافية تخص الأفراد.

4- أن يكون هناك تفويض مناسب يتعلق بعملية التوظيف.

5- فصل المهام الخاصة بشؤون الموظفين وتسجيل أوقات العمل وصرف الرواتب.

6- عدم استقبال الحاسوب أسماء عاملين غير مدخلة أسماؤهم مسبقاً.

ثانياً: الاكتمال: من الاجراءات الرقابية التي تحقق الاكتمال:

1- ترقيم شيكات الرواتب بشكل مسبق والمحاسبة على الأرقام.

2- إعداد مذكرة تسوية حساب الرواتب في البنك من قبل موظف مستقل.

ثالثاً: الدقة: من الاجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق الدقة:

1- أن يتم التحقق داخلياً من عمليات الاحتساب.

2- مقارنة المجاميع مع تقارير الملخصات.

3- الحصول على تفويض مناسب فيما يتعق بمعدلات الأجور والرواتب والعمولات.

4- الحصول على تفويض مناسب فيما يتعلق بالاقتطاعات.

رابعاً: التصنيف: من الاجراءات التي تساعد في الحصول على تصنيف مناسب:

1- وجود دليل حسابات مناسب ويشمل جميع الحسابات الخاصة بمختلف أنواع العمليات.

2- ان يتم التحقق داخلياً من تصنيف الحسابات.

خامساً: الحد الفاصل: من الاجراءات الرقابية الخاصة بالحد الفاصل:

1- وجود تعليمات تتطلب تسجيل العمليات مباشرةً وخاصة بعد عملية الدفع.

2- التحقق الداخلي من التواريخ.

4. تدقيق الرواتب والأجور:

يستخدم المدقق نفس المنهجية العامة التي يستخدمها في تدقيق الحسابات الأخرى في الاختبارات الخاصة بالرواتب، ويكون التركيز على اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والاجراءات التحليلية، مع قليل من التركيز على الاختبارات التفصيلية للأرصدة. وإن قيام المدقق بالتركيز على اختبارات الرقابة والأساسية للعمليات يعود لعدة عوامل منها عدم توافر أدلة من مصادر خارجية تتعلق بالرواتب مثل المصادقات، وأيضاً من كون أرصدة حسابات الميزانية ذات العلاقة بالرواتب، في معظم الأحيان، ذات مبالغ قليلة. كذلك فإن إمكانية تعرض الرواتب للتحريف عادةً ما تكون منخفضة بسبب وجود رقابة من العاملين أنفسهم على رواتبهم فيما لو تعرضت للخفيض، وبسبب كون حسابات الرواتب غير معقدة وتتسم بالتكرار والتشابه، وعادةً ما تخضع الرواتب والاقتطاعات لمراقبة الجهات الحكومية. وتشمل عملية تدقيق الرواتب والأجور القيام بالخطوات التالية:

1.4 أولاً: فهم الرقابة الداخلية الخاصة بدورة الرواتب والأجور:

يستخدم المدقق نفس الاجراءات التي يستخدمها عادة في الحصول على فهم الرقابة الداخلية والتي تشمل الاستفسارات والملاحظة والفحص المستندي ودراسة أدلة الاجراءات ومحاضر الاجتماعات، ويقوم بدراسة المباديء الأساسية للرقابة الداخلية والتي تشمل:

1- **الفصل بين المهام:** حيث يتحقق المدقق من الفصل بين مهام دائرة الموارد البشرية التي تتولى الترخيص بإجراء التعديلات على الرواتب والاقتطاعات وعملية إنهاء الخدمات، وبين وظيفة إعداد الرواتب ووظيفة الاحتفاظ بالشيكات الخاصة بالرواتب.

2- **التفويض المناسب:** حيث تفوض دائرة الموارد البشرية بإجراء التعديلات على العاملين ضمن كشف الرواتب وما يتعلق بهم من رواتب وتعديلاتها. وأن يتم الموافقة على

ساعات العمل الخاصة بالعاملين وخاصة العمل الاضافي من قبل المشرفين على العمل.

3- **التوثيق الكافي:** أن يتم الاحتفاظ بالمستندات والوثائق الخاصة بالعاملين ورواتبهم وأجورهم، وقد تم بيان أمثلة على هذه الوثائق سابقاً.

4- **الحماية المادية للأصول والسجلات:** من حيث تحديد الوصول إلى الشيكات غير الموقعة، وتحديد من يتولى توقيع الشيكات ومن يتولى توزيع الشيكات، بحيث تكون هذه المهام مستقلة عن وظيفة تحديد الوقت وإعداد الرواتب. وأي شيكات لم يتم تسلمها من قبل أصحابها يجب أن يتم إعادتها لحساب الرواتب.

5- **الفحص الداخلي المستقل:** حيث يتول شخص مستقل عن الوظائف السابقة الخاصة بالرواتب بالتحقق من الرواتب من حيث إجراء المقارنات وعملية المطابقة.

2.4 ثانياً: تحديد مخاطر الاعمال والمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة:

يقوم المدقق بالأمور التالية:

1- تحديد مخاطر الأعمال الخاصة بالعميل التي تؤثر على الرواتب، وهي في الغالب قليلة الحدوث، ولكن يمكن أن تكون موجودة فيما يتعلق ببعض الحالات المعقدة، وخاصة فيما يتعلق بخطط التقاعد والتعويضات والخيارات الممنوحة للعامليين. وفي هذه الحالات يجب على المدقق أن يقوم بتقييم احتمالية تأثيرها على بيانات الرواتب.

2- تحديد التحريف المقبول وتقييم المخاطر المتأصلة : وعادةً تكون المخاطر المتأصلة ذات العلاقة بأهداف تدقيق الارصدة منخفضة ما عدا فيما يتعلق بغش الرواتب لذلك يركز المدقق على الحدوث و التصنيف.

3- تقييم مخاطر الرقابة وتنفيذ اختبارات الرقابة: وتشمل اختبارات الرقابة القيام باختبارات تتعلق بالتحقق من الاجراءات الرقابية المذكورة أعلاه تحت عنوان الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور، حيث أن إجراءات التدقيق تنبثق من نفس إجراءات الرقابة.

3.4 ثالثاً: الاختبارات الأساسية للعمليات

في بعض الاحيان تشكل تكاليف العمل جزأ مهما من تكلفة المخزون، خاصة في الشركات الصناعية، وبالتالي فان تصنيف هذه التكاليف يؤثر على تكلفة الوحدة، وبالتالي على تكلفة المخزون. فلو تم تصنيف تكاليف العمل الادارية على أنها تكاليف صناعية فان ذلك سيؤدي الى تضخيم تكلفة الوحدة، ولذلك فإن هذا الامر يتطلب عناية خاصة من المدقق لعملية احتساب الأجور وتصنيفها والتحقق من حدوثها واكتمالها ودقتها، وفيما يلي توضيح لأهداف تدقيق عمليات الرواتب والأجور وأمثلة على اختبارات العمليات للتحقق من هذه الاهداف :

1. **الحدوث:** ويعني ذلك أن دفعات الرواتب المسجلة تمثل دفعات مقابل أعمال نفذت من قبل عاملين يعملون لدى المنشأة . ومن أجل تحقق المدقق من حدوث هذه العمليات فانه يمكن أن يقوم بالإجراءات التالية:
   - مراجعة يومية الرواتب والأستاذ العام لملاحظة اية مبالغ كبيرة أو غير عادية.
   - مقارنة شيكات الرواتب الملغاة مع يومية الرواتب والتحقق من الإسم والقيمة والتاريخ.
   - فحص الشيكات الملغاة للتحقق من التوقيع المناسب.
   - مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات العامليين.
   - مطابقة بعض العمليات المختارة من دفتر يومية الرواتب مع سجلات الموارد البشرية لمعرفة فيما إذا كان العاملون يعملون في تلك الفترة.
   - بالرغم من الصعوبة في اكتشاف المدقق للزيادة في ساعات العمل، فإنه يمكن أن يقوم بمطابقة إجمالي الساعات المدفوعة وفقا لسجلات الأجور مع سجلات أخرى من مصدر مستقل مثل سجلات الرقابة في قسم الإنتاج.
2. **الاكتمال:** وتعني تسجيل كافة عمليات الأجور التي حدثت. ومن الإجراءات التي يقوم بها المدقق: مطابقة المدفوعات في يومية الرواتب مع مذكرة تسوية حساب الرواتب في البنك

3. **الدقة:** وتعني أن العمليات المسجلة تمثل قيم العمل الفعلي الذي تم من قبل العامليين وبمعدل الاجر المناسب المحدد بالاضافة إلى احتساب الاقتطاعات بشكل صحيح. من الاجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق للتحقق من هذا الامر:
   - إعادة احتساب ساعات العمل من بطاقات الوقت.
   - مقارنة معدلات الأجر مع العقود والتعليمات الموقعة من مجلس الادارة.
   - إعادة احتساب إجمالي الأجر.
   - إعادة احتساب الاقتطاعات والمقارنة مع القوانين والتعليمات.
   - احتساب صافي الرواتب المدفوعة.
   - مقارنة قيم الشيكات الملغاة مع القيم المسجلة مع يومية الرواتب.
4. **التصنيف:** عمليات الأجور صنفت بشكل صحيح، وهذا يتطلب قيام المدقق ببعض الإجراءات التالية:
   - مقارنة تصنيف العمليات مع دليل الحسابات والإجراءات.
   - مراجعة بطاقات العمل لمعرفة المهام التي بذل عليها العمل.
5. **الحد الفاصل:** أن تسجل عمليات الرواتب في التوارخ الصحيحة، وهذا يتطلب قيام المدقق بمقارنة التواريخ المسجلة على شيكات الرواتب ويومية الرواتب والتواريخ التي تم فيها صرف الشيكات من البنك.

4.4 رابعاً: تنفيذ الاجراءات التحليلية:

ومن أمثلة الاجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق:

- مقارنة مصروف الرواتب بين السنوات مع الاخذ بعين الاعتبار أي تعديلات على معدلات الاجر.
- مقارنة العمل المباشر كنسبة من المبيعات مع السنوات السابقة.
- مقارنة مصروف العمولة كنسبة من المبيعات مع السنوات السابقة.
- مقارنة ضريبة الرواتب كنسبة من الرواتب والأجور مع السنوات السابقة.
- مقارنة الضرائب المستحقة مع السنوات السابقة.

5.4 خامساً: الاختبارات التفصيلية للأرصدة:

يقوم المدقق بتصميم وتنفيذ اختبارات تفصيلية لأرصدة الرواتب المستحقة ومصروف الرواتب، وفي العادة عندما يحصل المدقق على استنتاج بأن عمليات الرواتب سجلت بشكل صحيح في اليومية، وتم تحضير كشوفات الضريبة بشكل دقيق، فان الإختبارات التفصيلية لهذه الأرصدة تكون مختصرة، وفي العادة يركز المدقق على الدقة (أي دقة قيم المستحقات في ميزان المراجعة) وعلى الحد الفاصل للعمليات، للتحقق من عدم وجود أي تخفيض في الإلتزامات.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل تدقيق دورة الرواتب والأجور، من حيث بيان أهمية الرواتب في الدورة المحاسبية، وخاصة تأثيرها على تكلفة المخزون، وبيان أهم الوظائف التي تتعلق بالرواتب والأجور. وتشمل اششششض1وظائف الخاصة بالموارد البشرية ودورها في الرقابة على هذه الدورة، ووظيفة إعداد الرواتب، ووظيفة دفع الرواتب. إن هذه الوظائف الأساسية تتطلب وجود رقابة داخلية تمكن الإدارة من الحصول على تأكيد معقول من تحقق تأكيدات الادارة الخاصة بالحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل. وقد تم بيان أهم الاجراءات الرقابية التي تساعد في تحقيق هذه التأكيدات. ومن ثم تم بيان منهجية التدقيق الخارجي لتدقيق الرواتب والأجور. حيث تم بيان الإجراءات التي يقوم بها المدقق من أجل الحصول على فهم للرقابة الداخلية ومن أجل تقييم مخاطر الأعمال والمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة الخاصة بالرواتب والأجور. ومن ثم بيان إجراءات التدقيق للتحقق من الأهداف الخاصة بالاختبارات الأساسية للعمليات، ومن ثم تم إلقاء الضوء على أهم الاجراءات التحليلية التي تتعق بأرصدة الحسابات في هذه الدورة وبيان أهم الاختبارت التفصيلية للأرصدة والتي غالباً ما تركز على الدقة والحد الفاصل.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- وضح أهم الفروق بين دورة الرواتب والأجور وبقية الدورات المحاسبية الأخرى.
2- لماذا تعتبر الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور قوية في أغلب الشركات.
3- ما تأثير قوة نظام الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور على اختبارات التدقيق.
4- ما هي أهم الوظائف في دورة الرواتب والأجور.
5- وضح دور دائرة الموارد البشرية في تحقيق الرقابة على الرواتب والأجور.
6- إشرح أهم المستندات والتقارير والكشوفات في دورة الرواتب والأجور.
7- بين أهمية الفصل بين الوظائف في دورة الرواتب والأجور.
8- ما هي أهم الوظائف التي ينبغي أن يتم الفصل بينها في دورة الرواتب والأجور.
9- من هي الجهة المخولة بوظيفة تحضير كشوفات الرواتب، وما هي أهم الواجبات التي تقوم بها.
10- وضح وظيفة دفع الرواتب والرقابة على الشيكات الخاصة بالرواتب.
11- ما هي أهم الاجراءات الرقابية التي ينبغي توافرها لتحقيق رقابة فعالة على الرواتب من أجل منع تسجيل رواتب لأشخاص غير موجودين أو زيادة عدد الساعات التي تسجل للعاملين.
12- ما هي أهم الاجراءات الرقابية التي تضعها الادارة لتحقيق هدف الاكتمال الخاص بعمليات الرواتب.
13- ما هي أهم الاجراءات الرقابية التي تضعها الادارة لتحقيق دقة الرواتب.
14- ما هي أهم الاجراءات الرقابية التي تضعها الادارة للحصول على تأكيد معقول من أن عمليات الرواتب يتم تصنيفها بشكل مناسب ومن أن العمليات تسجل في الفترة الصحيحة.
15- ما هي أهم الاجراءات التحليلية التي يمكن أن يقوم بها المدقق للتحقق من معقولية الرواتب والأجور وما يتعلق بها من حسابات.
16- وضح أهم الاختبارات التفصيلية لأرصدة الرواتب والأجور والإلتزامات الخاصة بها.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

اختر الإجابة الأنسب لكل من الأسئلة التالية:

1- الإجراءات الرقابية الخاصة بالرواتب يجب أن تتضمن قيام شخص كفؤ ومستقل بـــ:

أ- إعادة احتساب عدد ساعات العمل الفعلية.

ب- مراجعة وجود التفويض المناسب للعمل الاضافي.

ج- فحص بطاقات الوقت لمعرفة مدى وجود تحريفات.

د- كل ما ذكر أعلاه.

2- أي العبارات التالية خاطئة فيما يتعلق بالرواتب والأجور.

أ- دورة الرواتب تتكون من صنف واحد من العمليات.

ب- أرصدة الميزانية ذات العلاقة بالرواتب والأجور عادةً أكبر أهمية من العمليات ذات العلاقة.

ج- تتميز الرقابة الداخلية على الرواتب في معظم الشركات بفاعليتها.

د- الشركات الصغيرة عادةً لديها رقابة فعالة على الرواتب والأجور .

3- أي من اختبارات التدقيق التالية عادةً يكون المدقق أقل اهتماماً به عند تدقيق الرواتب والأجور:

أ- احتبارات الرقابة.

ب- الإختبارات الأساسية للعمليات.

ج- الاجراءات التحليلية.

د- الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

4- معظم أنظمة الرقابة على الرواتب والأجور عادةً:

أ- ذات بناء ضعيف لكنها محكمة الرقابة.

ب- ذات بناء ضعيف وليست محكمة الرقابة.

ج- ذات بناء قوي ومحكمة الرقابة.

د- ذات بناء قوي وغير محكمة الرقابة.

5- أي من التالية يتضمن جميع عمليات الرواتب والأجور التي يتم معاجتها خلال فترة محددة من الوقت:

أ- يومية الرواتب.

ب- ملف عمليات الرواتب.

ج- تقارير الوقت.

د- ملخص الأجور.

6- أي الاختبارات التالية يتم التركيز عليه عادةً في تدقيق الرواتب بسبب نقص الأدلة من مصدر خارجي مستقل.

أ- الإجراءات التحليلية.

ب- الإختبارات التفصيلية للأرصدة.

ج- اختبارات الرقابة.

د - يتم التركيز على كافة الإختبارات المذكورة أعلاه.

7- أي التأكيدات التالية ليس من ضمن التأكيدات الخاصة بعمليات الرواتب والأجور:

أ- الحدوث.

ب- الوجود.

ج- التصنيف.

د- الدقة.

8- الاهتمام الأساسي للمدقق عند تدقيق الالتزامات الناتجة عن الرواتب والأجور يكون بـــ:

أ- التقييم السليم للمستحقات.

ب- التحقق من أن العمليات سجلت في الفترة المناسبة.

ج- التحقق من عدم وجود تخفيض او حذف للمستحقات.

د- التحقق من عدم تضخيم المستحقات.

9- أي الأهداف الأساسية التي يهتم بها المدقق فيما يتعلق بأهداف تدقيق أرصدة الرواتب والأجور:

أ- الدقة والربط بين التفصيلات.

ب- الإكتمال والتقييم.

ج- الإكتمال والحقوق والالتزامات.

د- الدقة والحد الفاصل.

ثالثاً: أسئلة البحث والمناقشة

1- قم بإجراء بحث ميداني حول الوسائل الأكثر فاعلية في مجال الرقابة الداخلية على الرواتب والأجور في الشركات الصناعية الأردنية.

2- ناقش الطرق الأكثر فاعلية في تمكين المدقق من إكتشاف غش الرواتب والأجور.

3- وضح أثر تصنيف الرواتب والأجور على بيانات الدخل والميزانية في الشركات الصناعية.

الفصل السادس عشر

تدقيق الأصول
Audit of Assets

16

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارئ من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓أهمية النقدية وارتباطها بمختلف الدورات في المنشأة.
- ✓ الرقابة الداخلية على المقبوضات والمدفوعات النقدية.
- ✓منهجية تدقيق النقدية.
- ✓الاختبارات التفصيلية للنقدية.
- ✓الرقابة الداخلية على الاستثمارات.
- ✓منهجية تدقيق الاستثمارات.
- ✓ الرقابة الداخلية على الذمم المدينة.
- ✓منهجية تدقيق الذمم المدينة.
- ✓الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة.
- ✓الرقابة الداخلية على المخزون.
- ✓منهجية تدقيق المخزون
- ✓تدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً.
- ✓تدقيق الأصول الثابتة.

الفصل السادس عشر
تدقيق الأصول
Audit of the Assets

1. مقدمة

يتناول هذا الفصل تدقيق الأرصدة الافتتاحية وبعض الأصول المتداولة المهمة والتي تتميز بارتباطها بدورات تشغيلية متعددة، مثل النقدية التي ترتبط بكافة الدورات سواءً ما يتعلق منها بالمقبوضات أو المدفوعات النقدية، والذمم المدينة التي ترتبط أيضاً بدورة الايرادات والمقبوضات النقدية. ويتناول هذا الفصل أيضاً دورة المخزون الذي يرتبط بدورة المشتريات ودورة الانتاج ودورة المبيعات وبالنقدية. وكذلك يتناول هذا الفصل تدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً والأصول الثابتة من حيث طبيعة الحسابات وأنواع الحسابات الخاصة بالأصل الثابت وكيفية تدقيقها.

2. الأرصدة الافتتاحية (معيار 510)

يقدم معيار 510 إرشادات للتدقيق في حالة التكليف لأول مرة أو في حالة كون البيانات المالية السابقة مدققة من قبل مدقق آخر.

عند قيام المدقق بتدقيق بيانات مالية لأول مرة عليه الحصول على أدلة للتحقق مما يلي:

1- أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على تحريفات تؤثر بشكل مادي على بيانات السنة الحالية.

2- أن أرصدة السنة السابقة تم نقلها كأرصدة افتتاحية كما هي، أو أنه تم تعديلها إذا كان ذلك ضرورياً.

3- أن السياسات المحاسبية طبقت بثبات، وإذا تم التعديل أن تتم المعالجة بالشكل الصحيح وأن يتم الإفصاح.

إذا كانت البيانات المالية للسنة السابقة مدققة من قبل مدقق آخر فعلى المدقق الحالي أن يحصل على أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية عن طريق مراجعة أوراق عمل المدقق السابق، والتحقق من كفاءته واستقلاليته وعنايته المهنية. وإذا لم يتمكن المدقق

الحالي من التحقق من هذه الأمور أو إذا كانت البيانات السابقة غير مدققة، فعلى المدقق أن يقوم بالتحقق من أمور أخرى مثل المتحصلات والمدفوعات النقدية في الفترة اللاحقة، وحضور الجرد في فترة لاحقة وعمل تسويات عكسية وغير ذلك، مثل الحصول على مصادقات تتعلق بالأرصدة الافتتاحية. وإذا وصل المدقق إلى نتيجة أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه يمكن أن يعطي رأياً متحفظاً بسبب هذه الأرصدة أو يمتنع عن إبداء الرأي. ويمكن أن يعطي رأياً مجزءاً (متحفظ أو امتناع يتعلق بقائمة الدخل ونظيف عن الميزانية).

إذا استنتج المدقق الحالي أن ألأرصدة الافتتاحية محرفة ويمكن أن تؤثر مادياً على البيانات الحالية فعليه أن يبلغ الإدارة بذلك وأن يتصل بالمدقق السابق بعد موافقة الإدارة. وإذا لم يتم معالجة التحريف بشكل ملائم ولم يتم الإفصاح فإن المدقق قد يعطي رأياً متحفظاً أو مخالفاً حسب المادية، وهذا الأمر ينطبق أيضاً في حالة عدم الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية وعدم المعالجة الصحيحة لذلك والإفصاح المناسب. وإذا كان تقرير المدقق السابق معدلاً فعلى المدقق الحالي أن يأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير ذلك على تقريره الحالي.

3. النقدية

تمثل النقدية الأصل الأكثر سيولة في المنشأة والتي ترتبط بمختلف الدورات التشغيلية فيها. فعلى سبيل المثال ترتبط النقدية بدورة المبيعات سواءً كانت المبيعات النقدية أو الآجلة، والتي بدورها تتحول الى متحصلات نقدية، أو بدورة المشتريات سواءً كانت مشتريات نقدية أم على الحساب، والتي بدورها تتحول إلى مدفوعات نقدية. وكذلك ترتبط بدورة الرواتب والأجور وذلك من خلال المدفوعات الخاصة بصافي الرواتب والأجور أو الضرائب المدفوعة بالاضافة للاقتطاعات الأخرى، وهكذا الأمر فيما يتعلق بدورة رأس المال والمدفوعات وغيرها.

وعادة ما تشمل النقدية العملات المعدنية والورقية والشيكات في الصندوق أو في البنك بما فيها الشيكات المصرفية والشيكات المصدقة وأوامر التحويل بالإضافة إلى أية بنود تقبلها

البنوك كإيداعات. ولا بد من الانتباه الى أن بعض الايداعات قصيرة الأجل التي تزود أصحابها بفرصة الحصول على معدلات فوائد مثل شهادات الايداع وشهادات الادخار والأوراق المالية قصيرة الأجل عادة ما تصنف كاستثمارات قصيرة الأجل، وهذه البنود إذا كانت مدتها قصيرة الأجل بحيث يمكن تحويلها الى نقدية بشكل سريع وبدون توقع وجود مخاطر تتعلق بمعدلات الفوائد وبالقيم التي يمكن تحصيلها منها عادة ما تصنف كبنود معادلة للنقدية Equivalent Cash . أما بالنسبة للحسابات الخاصة بالنقدية فهي كذلك تختلف حسب حاجة المنشأة، وعادة ما تتكون هذه الحسابات من حساب النقدية العام وحسابات البنوك وفروعها وحسابات السلف المتمثلة عادةً بحساب سلفة الرواتب وحساب سلفة المصروفات النثرية، وكل من هذه الحسابات يعطيه المدقق عناية خاصة في عملية التدقيق سواءً كان فيما يتعلق باختبارات الرقابة أو الاختبارات الجوهرية للأرصدة والعمليات.

ونظراً لارتباط النقدية بمعظم دورات النشاط في المنشأة، وإمكانية تعرض هذا العنصر الى التلاعب والاختلاس فإن هذا البند يعتبر من الأهمية بمكان لمدقق الحسابات حتى لو كان رصيده غير مادي. ويعتبر هذا البند عرضة للتلاعب إما عن طريق التلاعب في المدفوعات، وذلك بدفع مبالغ لا تتعلق بأنشطة المنشأة، أو الفشل في تحصيل مبالغ تخص المنشأة، أو عدم معالجتها وتسجيلها بشكل صحيح أو القيام باختلاسها. ومن أمثلة هذه المعالجات غير المناسبة التي تؤدي الى تشويه هذا العنصر:

1- عدم متابعة العملاء وإصدار الفواتير مقابل البضاعة المباعة لهم، أو عدم إرسال هذه الفواتير ومتابعة عملية التحصيل.
2- عدم التقيد بالأسعار وسياسات الأسعار الموضوعة من قبل الادارة، سواءً كان ذلك فيما يتعلق بالسعر نفسه أو بنسبة الخصم الممنوح للعملاء.
3- اختلاس المبالغ المقبوضة من بعض العملاء والتلاعب في الديون المشكوك فيها.
4- القيام ببعض المدفوعات أكثر من مرة خطأً أو بشكل متعمد وذلك نتيجة عدم إتباع القواعد الرقابية مثل ختم الفواتير المدفوعة بما يشير الى أنها دفعت.
5- المدفوعات الخاطئة من حيث الكمية أو التكرار سواءً للعاملين الحقيقيين أو عاملين غير حقيقيين أو مقابل مشتريات وهمية.

4. الرقابة الداخلية على النقدية

من أجل الرقابة على عمليات النقدية لا بد من الأخذ بعين الاعتبار بعض الأنشطة التي تؤثر على المبيعات والنقدية، مثل عمليات منح الخصم النقدي على المبيعات، والموافقة على منح مردودات المبيعات ومسموحاتها، وهذا يتطلب التركيز على الأمور التالية:

1- تحديد المفوض بالموافقة على منح هذه التعديلات المتمثلة بالخصم والمردودات.
2- أن يتم استلام المردودات من قبل جهة مستقلة عن عمليات الموافقة على البيع والموافقة على المردودات.
3- تحديد الجهة المسؤولة عن إصدار الاشعارات الدائنة.
4- التحقق من الصلاحيات الممنوحة لاجراء أي تعديلات على عمليات المبيعات ونقل المبيعات ومردوداتها وتسجيل واستلام النقدية.

1.4 مبادئ الرقابة الداخلية على النقدية

إن أهم مبادئ الرقابة الداخلية على النقدية بشكل عام سواءً كانت مقبوضات أم مدفوعات، والتي لا بد أن تكون موضع اهتمام المدقق تشمل:

أ- تحديد المسؤوليات: وهي من أساسيات مبادئ الرقابة الداخلية، وذلك بأن يتم تعيين المسؤوليات الخاصة بالأشخاص، حيث أن الرقابة تكون فعّالة عندما يكون هناك شخص واحد محدد مسؤول عن مهمة معينة، وفيما يتعلق بالنقدية فيحدد أشخاص معينون لتوقيع الشيكات مثلاً، واستلام النقدية، والإيداع وهكذا.

ب- الفصل في الواجبات أو المهام المتضاربة، مثلاً: المسؤول عن التصريح بالعمليات غير المسؤول عن توقيع الشيكات أو التسجيل في الدفاتر أو الإيداع في البنك أو استلام النقدية.

ج- إجراءات التوثيق مثل استخدام شيكات مرقمة مسبقاً واستخدامها بانتظام، وكل شيء يؤيد بفاتورة أو غيرها... ، وأشرطة آلة النقدية والإيصالات.

د- الرقابة المادية أو الالكترونية، وذلك باستخدام القاصات وغيرها لحفظ النقدية وما يتعلق بها، واستخدام آلات النقدية.

هـ- عملية التحقق الداخلي المستقل، بأن يقوم أشخاص مستقلون بالتحقق من العمليات الخاصة بالنقدية، وعد النقدية من قبل المشرفين.

و- أدوات رقابة أخرى، مثل التأمين على الموظفين الذين لديهم العهد، وتدوير الموظفين والإجازات.

2.4 الرقابة على المدفوعات النقدية بواسطة الشيكات:

الرقابة على تجهيز وتوقيع الشيكات وأهداف التدقيق ذات العلاقة تتضمن ما يلي:

1- أن يكون هناك جهة مفوضة بتجهيز الشيكات وأن يكون هناك تحديد واضح للمسئول عن توقيع الشيكات الصغيرة والكبيرة وحدود واضحة للمسؤولية.
2- الفحص المنظم للتحقق من أن كل شيك يقابله مستند صرف وأن يتم التحقق من التوثيق الكامل وأسم المستفيد والمبلغ على الشيك، وأن هذه البيانات تتوافق مع المستندات.
3- أن يكون هناك إجراء رقابي سواءً كان مبرمجاً، أو يتم بشكل يدوي، من أجل إلغاء أرقام المستندات التي تم دفع قيمها، وأن يتم مراقبة ملف المستندات المدفوعة للتأكد من ذلك.
4- لتقليل احتمالية التلاعب والسرقة يقوم القسم المسؤول عن الرقابة على عملية إعداد الشيكات بمراقبة عملية إرسالها إلى أصحابها.
5- أن يذكر اسم المستفيد على الشيك سواءً كان فرداً أو مؤسسة.

5. تدقيق حساب النقدية

إن منهجية تدقيق النقدية تشبه منهجية تدقيق بقية حسابات الميزانية وتشمل الخطوات التالية:

1- تحديد مخاطر الاعمال التي تؤثر على النقدية، وعادةً لا يوجد تأثير كبير لمخاطر الأعمال على النقدية، وإنما قد تنشا المخاطر الخاصة بالنقدية عن طبيعة هذا البند وأهميته وقوة ومتانة الرقابة الداخلية عليه.

2- تحديد مستوى المادية أو معدل الانحراف المقبول وتقييم المخاطر الموروثة الخاصة برصيد النقدية، وعادةً ما يهتم المدقق بالمخاطر الموروثة الخاصة بأهداف الوجود والاكتمال والدقة مع إعطاء إهتمام أقل لبقية الأهداف.

3- تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات. لا بد ان يقوم المدقق بتصميم وتنفيذ اختبارات خاصة بوسائل واجراءات الرقابة الخاصة بالنقدية.

4- عندما يستنتج المدقق من خلال دراسة وفهم الرقابة الداخلية على النقدية أن هذه الرقابة غير قوية وأن مخاطر الرقابة مرتفعة فإنه يقرر تخفيض الاعتماد – أو عدم الاعتماد– على الرقابة الداخلية، وزيادة الاعتماد على الاختبارات الجوهرية لعمليات وأرصدة النقدية وذلك من خلال القيام باختبارات تتعلق بتأكيدات الادارة الخاصة بهذه العمليات والأرصدة، وهنا لا بد من قيام المدقق بتقييم المخاطر التالية:

1- مخاطر تسجيل العمليات في الفترات غير المناسبة.
2- مخاطر تحريف أرصدة الحسابات عن طريق التلاعب في مذكرة تسوية البنك مثل حذف أو تخفيض الشيكات الموقوفة (التي لم تقدم للصرف).
3- التلاعب في التحويلات بين البنوك.
4- اختلاس النقدية وعدم تسجيلها.

إجراءات تدقيق حساب النقدية العام

حساب النقدية العام يمثل الحساب الذي تتم من خلاله جميع المقبوضات والمدفوعات الخاصة بالمنشأة سواءً كان ذلك مباشرةً أو عن طريق حسابات النقدية الأخرى والتي هي أيضاً مرتبطة بهذا الحساب العام حيث يتم تغذيتها من خلاله. وعند تدقيق هذا الحساب أو غيره من الحسابات فإن المدقق يتبع نفس المنهجية الموضحة في الخطوات المذكورة أعلاه. وفيما يلي تطبيقات لبعض إجراءات التدقيق الخاصة بهذا الحساب والحسابات المرتبطة به مثل تدقيق مذكرة تسوية البنك وتدقيق صندوق المصروفات النثرية:

2.5 صندوق المصروفات النثرية Petty Cash Fund :

إحدى وسائل الرقابة على النقدية أن تكون جميع المصروفات عن طريق الشيكات، ولكن في بعض الأحيان هناك مصاريف متفرقة بمبالغ قليلة نسبياً، مما يجعل استخدام الشيكات لدفع هذه المصاريف غير عملي ومكلف، لذلك يتم تكوين ما يسمى بصندوق المصروفات النثرية. فيتم تعيين شخص محدد ليكون مسؤولاً عن الصندوق ليتولى الدفع منه على المصاريف المتفرقة البسيطة. وفيما يلي توضيح لبعض الأمور الخاصة بهذا الصندوق:

1- تكوين أو إنشاء الصندوق: يحرر شيك بالمبلغ المقرر ويقوم أمين صندوق المصروفات النثرية بتحصيله من البنك والاحتفاظ بالمبلغ في مكان أمين، ويتولى بعد ذلك الصرف منه.

مثال: تم إنشاء صندوق المصروفات النثرية حيث خصص مبلغ 100 دينار تم تحصيلها من البنك.

100 من حـــ/ صندوق المصروفات النثرية

100 إلى حـــ/ النقدية (البنك).

2- الصرف من الصندوق: عندما يصرف مبالغ من الصندوق لا بد من التوثيق، حيث لا بد من فاتورة وسند صرف مقابل المبلغ يوقع عليه أصحاب العلاقة، ويحتفظ أمين الصندوق بالفواتير والمستندات، ولا يقوم بتسجيل أي قيد عند عملية الصرف من الصندوق.

3- استعاضة السلفة: عندما يصل مبلغ السلفة إلى حد معين، أدنى حد ممكن، يقوم مسؤول السلفة بتقديم كشف بالمصاريف المدفوعة ويتم استبدالها، فإذا فرض أن المصاريف التالية دفعت من الصندوق:

مصاريف نقل 45 دينار مصاريف طوابع (بريد) 15 دينار

مهمات مكتبية 35 دينار.

وأن النقدية الموجودة في الصندوق في تاريخ تقديم الكشف 5 دنانير.

يكون القيد المحاسبي عند استعاضة السلفة:

من مذكورين

45 حـــ/ مصاريف نقل

15 حـــ/ مصاريف بريد

35 حـــ/ مهمات مكتبية

95 إلى حـــ/ النقدية (البنك).

1.2.5 إجراءات تدقيق صندوق المصروفات النثرية

إن تحديد الشخص المسؤول عن صندوق المصروفات النقدية، والحد الأعلى لقيمة السلفة، وأنواع المصاريف التي تدفع من هذه السلفة، والحد الأعلى للمبالغ التي تدفع منها، يجب أن تكون واضحة في سياسات الشركة المكتوبة، لذلك فإن إجراءات تدقيق هذه السلفة تبدأ من قيام المدقق بدراسة وفهم كافة الاجراءات الرقابية الموصوفة في سياسات الشركة، وبناءً على فهم المدقق لهذه الاجراءات يقوم بتصميم اختبارات الرقابة والاختبارات التفصيلية الخاصة بهذه السلفة. فإذا تبين للمدقق أن مخاطر الرقابة على السلفة منخفضة، وأن حجم السلفة والنفقات التي تنفق منها غير مادية، فقد يكتفي بما قام به من إختبارات للرقابة، وعادةً ما تنفذ هذه الاختبارات خلال السنة، وإذا كانت القيم ذات أهمية مادية فلا بد من القيام بالاختبارات في نهاية السنة أيضاً. إن اختبارات المدقق عادةً ما تتركز على القيام بعد النقدية الموجودة في الصندوق، والتحقق من قيم المصروفات التي أنفقت منه، والتحقق من التوثيق والتفويض لهذه المصروفات، وتسلسل مستندات الصرف الخاصة بالمدفوعات.

3.5 مذكرة تسوية البنك Bank Reconciliation:

يعتبر إعداد مذكرة تسوية حساب البنك باستمرار ودون تأخير من قبل شخص لا يتعامل بالنقد قبضاً أو دفعاً أو تسجيلاً من الأمور المهمة في تحقيق الرقابة على النقدية. وإن تدقيق مذكرة تسوية البنك من قبل المدقق الخارجي يعتبر من الإجراءات الهامة في اختبار الرقابة على النقديَة، وفي نفس الوقت فان إلمام المدقق بخطوات إعداد المذكرة أمر في غاية الأهمية من أجل القيام بتدقيقها، حيث أن عملية التدقيق تركز على كل خطوة في عملية

إعداد المذكرة، وهذا يتطلب التذكير بعملية إعداد مذكرة تسوية البنك والإشارة الى أسباب الاختلاف بين رصيد النقدية حسب كشف البنك وحسب دفاتر المنشأة والتي قد تعود الى:

1- الإيداعات في الطريق، وهي الإيداعات التي أودعتها المنشأة في البنك، وسجلتها، أي أضافتها لحسابها في البنك، ولكنها لم تظهر في كشف حساب البنك لأن البنك أرسل كشف الحساب قبل إضافتها. هذه الإيداعات تضاف إلى رصيد البنك كما في كشف الحساب.

3 شيكات لم تقدم للصرف: وهي الشيكات التي حررتها المنشأة للدائنين أو مقابل المشتريات وقامت بتسجيلها، أي طرحها من حسابها لدى البنك، ولكن هذه الشيكات لم تقدم للصرف لدى البنك، لذلك لا تظهر في كشف البنك، وعند إعداد المذكرة يجب طرحها من الرصيد حسب كشف البنك.

4 الأخطاء: الأخطاء التي يرتكبها البنك إما تضاف أو تطرح من الرصيد حسب كشف البنك وذلك حسب نوع الخطأ. أما الأخطاء التي ترتكبها إدارة المنشأة فإنها تضاف أو تطرح من الرصيد حسب الدفاتر، وذلك حسب نوع الخطأ وأثره على الرصيد.

5 المبالغ التي أضافها البنك إلى حساب المنشأة مثل تحصيلات أوراق القبض والفوائد المتعلقة بها مطروحاً منها مصاريف التحصيل، أو أية مبالغ يحصلها البنك من مديني المنشأة مباشرةً، وكذلك الفوائد التي يضيفها البنك إلى حساب المنشأة (كإيراد فائدة لصالح المنشأة) وهذه المبالغ تضاف إلى رصيد البنك حسب الدفاتر.

6 المبالغ التي طرحها البنك من حساب المنشأة لديه أو سجلها على حسابه، مثل الفوائد المدينة ومصاريف بنكية، وأية مصاريف أخرى، أو المدفوعات نيابة عن المنشأة، وهذه المبالغ لم تسجلها المنشأة، لذلك يتم طرحها من رصيد البنك حسب الدفاتر، وهذا يشتمل أيضاً الشيكات المرتجعة.

مثال: كان رصيد النقدية في 2015/12/31 حسب دفاتر منشأة أسعد 11589 دينار، ورصيد النقدية حسب كشف البنك في نفس التاريخ 15903 دينار، وتبين أن الفروق تعود للأسباب التالية.

1- إيداعات في الطريق في 12/31 2200 دينار

2- شيكات لم تقدم للصرف:

رقم الشيك	المبلغ
453	3000
457	1401
460	1502

3- أخطاء: الشيك رقم 443 وقيمته 1226 دينار حرره المشروع لصالح أحد الدائنين ولكن المحاسب قيده 1262 دينار وقد سجله البنك بالقيمة الصحيحة.

4- مرفق مع كشف البنك الإشعارات التالية:

- إشعار مدين مرفق به شيك مرتجع لعدم كفاية الرصيد وقيمته 430 دينار.
- إشعار مدين، مصاريف بنكية بقيمة 30 دينار.
- إشعار دائن يفيد بأن البنك حصل لصالح المنشأة ورقة قبض قيمتها 1000 دينار وفائدة 50 دينار وقد خصم البنك منها 15 مصاريف تحصيل.

المطلوب: إعداد مذكرة تسوية البنك، وقيود التسوية اللازمة وإظهار الرصيد الحقيقي للنقدية.

مشروع أسعد

مذكرة تسوية البنك 2015/12/31

الرصيد حسب كشف البنك		**15903**
يضاف إيداعات في الطريق		2200
يطرح: شيكات لم تقدم للصرف:		
رقم 453	3000	
رقم 457	1401	
رقم 460	1502	(5903)
رصيد النقدية المعدل كما في البنك:		**12200**
رصيد النقدية حسب الدفاتر		**11589**

يضاف:

صافي المتحصلات من ورقة قبض	1035	
+ الفائدة		
خطأ في تسجيل شيك رقم 443	36	
		12660
يطرح شيكات مرتجعة	430	
مصاريف بنكية	30	
رصيد النقدية المعدل كما في الدفاتر		**12200**

1.3.5 إجراءات تدقيق مذكرة تسوية البنك

على المدقق حتى يتحقق من الأهداف الخاصة برصيد النقدية وخاصةً الحدوث والاكتمال والدقة أن يعطي إهتماماً خاصاً لمذكرة تسوية البنك، ولذلك يمكن أن يحصل على مصادقة من البنك تؤيد رصيد النقدية لدى البنك، بالاضافة الى كشف البنك في فترة الحد الفاصل اللاحقة لنهاية السنة، ومذكرة تسوية البنك.

أما فيما يتعلق بمصادقة البنك Bank Confirmation : تتكون المصادقة البنكية من جزأين: الأول يتعلق بالحصول على معلومات عن أرصدة النقدية، للتحقق من رصيد النقدية الحقيقي، حيث يقوم المدقق بمقارنة الرصيد في هذا الكشف مع رصيد النقدية كما في دفاتر البنك والمثبت في مذكرة تسوية البنك، والثاني يتعلق بالحصول على معلومات تتعلق بالقروض البنكية وتواريخ استحقاقها وفوائدها وأية ضمانات وشروط بنكية تتعلق بها.

وفيما يتعلق بكشف البنك في فترة الحد الفاصل اللاحقة لنهاية السنة: Cutoff Bank Statement، فهو للتحقق مما إذا قام موظفو العميل بأي تغييرات بعد نهاية السنة قد يكشفها هذا الكشف. حيث يخطط المدقق مع العميل للحصول على كشف بنك في فترة الحد الفاصل مباشرةً من البنك، ويتم الحصول على هذا الكشف بعد نهاية الفترة المالية بفترة وجيزة قد تصل إلى أسبوعين. ويستخدم هذا الكشف للتحقق من أن الشيكات الموقوفة آخر السنة ظهرت في مذكرة تسوية البنك، وذلك من خلال مقارنة الشيكات الملغاة المرفقة مع كشف البنك المستلم مع تلك الظاهرة في مذكرة التسوية. وكذلك الأمر فيما يتعلق بالايداعات في

الطريق، حيث يفترض أن الايداعات في الطريق الظاهرة في مذكرة تسوية البنك تظهر مع الايداعات في كشف البنك في فترة الحد الفاصل.

وعندما يقوم المدقق بالتحقق من مذكرة تسوية البنك فإنه يقوم بالتحقق من البنود المادية، والتي تشمل الرصيد حسب كشف البنك، والرصيد حسب السجلات، والشيكات الموقوفة وأية تعديلات أخرى، بالاضافة إلى الإيداعات في الطريق. وتعتبر المصادقات البنكية وكشف الحساب في فترة الحد الفاصل المذكورة أعلاه من أهم الوسائل التي يستخدمها المدقق في عملية التحقق من هذه البنود في مذكرة تسوية البنك.

وتشمل الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند تدقيق مذكرة تسوية البنك ما يلي:

1- مقارنة الشيكات الملغاة مع سجلات المدفوعات النقدية من ناحية التاريخ والمستفيد والقيمة.
2- فحص الشيكات الملغاة من ناحية التواقيع والتظهير والالغاء.
3- مقارنة الايداعات في البنك مع المقبوضات النقدية المسجلة من ناحية التاريخ والعميل والقيمة.
4- التاكد من تسلسل أرقام الشيكات وفحص الأرقام المفقودة.
5- مقارنة وتسوية الفروقات بين الدفاتر والبنك.
6- مقارنة وتسوية الأرصدة المبينة في الكشف والدفاتر.
7- مراجعة التحويلات بين البنوك آخر الشهر من أجل التحقق من ملكيتها وتسجيلها.
8- متابعة الشيكات الموقوفة وملاحظات التوقف عن الدفع.

الحصول على معلومات أخرى تتعلق بفترة الحد الفاصل:

يمكن أن يحصل المدقق على معلومات آخر السنة تتعلق بالأمور التالية:

1- الحصول على معلومات تتعلق بآخر شيكات تم إصدارها، والتي تتعلق بمدفوعات خاصة بشراء البضاعة أو الخدمات، مثل المعلومات الخاصة برقم آخر شيك تم إصداره، والتحقق من أن الشيكات الصادرة آخر السنة قد تم تسليمها لأصحابها، وهذا يمكن التحقق منه عن طريق تتبع الشيكات المصروفه من خلال كشف البنك.

2- الحصول على معلومات تتعلق بالمقبوضات النقدية آخر السنة من خلال متابعة آخر سندات قبض من أجل التحقق من المبالغ التي قبضت وفقاً لهذه المستندات تم إيداعها في البنك، وفيما إذا كان هناك بعض هذه المبالغ تمثل إيداعات في الطريق.

6. الاستثمارات في الأوراق المالية:

عند قيام المدقق بتدقيق الاستثمارات في الأوراق المالية يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أن المخاطر المتوارثة الخاصة بالاستثمارات تتأثر بعدة عوامل منها درجة التعقيد الخاصة بمعالجة الاستثمارات محاسبياً، سواءً في حالة الشراء أو التقييم، وخاصةً نتيجة وجود عدة أنواع من الاستثمارات التي تختلف عن بعضها في عمليات التقييم والمتابعة والعرض والافصاح. وكذلك فإن الأوراق المالية عرضة للسرقة والتلاعب، ولذلك فإن على المدقق أن يأخذ هذه الأمور بعين الاعتبار عند تقديره للمخاطر المتوارثة.

فالاستثمارات في الأوراق المالية تشمل الاستثمارات في الأسهم والسندات التي تشتريها المنشأة من أجل الحصول على العائد أو من أجل عملية المضاربة وتحقيق الزيادة في الأسعار، أو من أجل أهداف إستراتيجية تشمل السيطرة والتأثير على القرارات وغيرها. وعادةً ما تقسم الى إستثمارات تشترى من أجل المتاجرة فيها في الأجل القصير جداً، أو من أجل الاحتفاظ بها لإعادة بيعها وتحقيق عائد عند إعادة بيعها عندما يكون ذلك مناسباً، أو السندات التي يحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق. وتصنف الإستثمارات إلى قصيرة أو طويلة الأجل:

أولاً: الاستثمارات قصيرة الأجل: هي أوراق مالية تمتلكها المنشأة وتكون:

1- سهلة التحويل إلى نقدية.

2- يحتفظ بها من أجل تحويلها إلى نقدية، وذلك خلال سنة واحدة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول، وإذا لم يتحقق هذين الشرطين فإنها تعتبر طويلة الأجل.

ثانياً: طويلة الأجل: إذا لم تنطبق الشروط الخاصة بقصيرة الأجل تعتبر الاستثمارات طويلة الأجل.

ولا بد من الانتباه الى أن المحاسبة على الاستثمارات في الأسهم تختلف باختلاف مدى تأثير المستثمر على الشركة بائعة الأسهم، كما هو مبين أدناه:

نسبة الملكية	التأثير المتوقع	طريقة المحاسبة
أقل من 20%	غير هام	طريقة التكلفة
20% - 50%	هام	طريقة الملكية
أكبر من 50%	سيطرة	قوائم مالية موحدة

- نسبة الاستثمار أقل من 20%، تستخدم طريقة التكلفة، حيث تسجل الاستثمارات بالتكلفة، وتسجل الإيرادات عند إستلام التوزيعات النقدية.
- إذا كانت نسبة الملكية 20% - 50%، يستخدم طريقة الملكية، لأنه يتوقع أن يكون للمستثمر تأثير هام على العمليات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها، لذلك يقوم المستثمر بتسجيل حصته في صافي دخل الشركة المستثمر فيها عندما يتحقق الدخل وتضاف هذه الحصة إلى قيمة الاستثمار.

1.6 الرقابة الداخلية على الاستثمارات

إن المبادئ الأساسية للرقابة الداخلية على الاستثمارات هي نفس المبادئ الرقابية العامة، ويجب أن تكون هذه المبادئ موضع اهتمام من الادارة من أجل القيام بكافة الوظائف التي تتعلق بهذه الاستثمارات بما يحقق تأكيدات الادارة الخمسة الخاصة بالعمليات والأرصدة، وفيما يلي بيان لأهم هذه الوظائف:

1- التصريح بشراء وبيع الاستثمارات، حيث يجب أن توكل هذه المهمة الى موظفين أصحاب كفاءة وأمانة وعلى معرفة بالاجراءات الرقابية التي تتعلق بهذه الاستثمارت.
2- وظيفة استلام الأوراق المالية والاحتفاظ بها وتسليمها في حالة بيعها.
3- مهمة استلام وايداع المبالغ الخاصة بالتوزيعات النقدية والفوائد.
4- وظيفة تسجيل القيود الخاصة بالشراء والبيع وقبض التوزيعات والفوائد والقيود الخاصة بالتسويات.
5- المقبوضات والمدفوعات الخاصة بالأوراق المالية.

6- وظيفة تقييم الاستثمارات من حيث الأداء.

إن هذه الوظائف تتطلب العناية الخاصة من أجل تحديد المسؤوليات بشكل سليم، وفصل المهام التي قد يكون بينها تعارض، وخاصة الفصل بين مهام التسجيل والحماية والتفويض والتنفيذ. ولا بد من توفير التوثيق المناسب من حيث توفير كافة المتطلبات في المستندات المستخدمة، وكذلك فيما يتعلق بالتحقق الداخلي المستقل للعمليات والمستندات المؤيدة لها.

2.6 تدقيق الاستثمارات

يقوم المدقق بدراسة وفهم نشاط الاستثمارات لدى العميل وتقييم أهمية هذا النشاط وتعقيداته وتنوعاته من أجل تحديد المخاطر المتوارثة ، ويقوم كذلك بدراسة أولية لنظام الرقابة الداخلية الخاص بهذه الاستثمارت من أجل مقارنة تكاليف ومنافع القيام باختبارت الرقابة، حيث يقوم بتقييم مخاطر الرقابة. ويستخدم المدقق نفس الاجراءات التي يستخدمها في فهم الرقابة الداخلية وتنفيذ إختبارات الرقابة الخاصة بأي نشاط آخر، حيث يقوم بالاستفسارات والملاحظات والتدقيق المستندي ودراسة أدلة الاجراءات الرقابية وتحديث المعلومات السابقة لديه ومن ثم يقوم بتنفيذ الاختبارات التفصيلية.

1.2.6 الإختبارات الجوهرية للأوراق المالية:

هناك أنواع مختلفة من الأدلة التي يحصل عليها المدقق خلال تنفيذه للاختبارات التفصيلية:

1- القيام بالاختبارات التفصيلية للعمليات من أجل التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة والتصنيف والحد الفاصل لكافة أنواع العمليات الخاصة بالاوراق المالية، وهذا يشمل القيام بالتدقيق المستندي والتتبع والقيام بعمليات الاحتساب وغيرها من أنواع الأدلة، وكذلك التحقق من ملكية هذه الاستثمارات.

2- القيام بعملية الجرد للأوراق المالية بحضور المسؤول عن الاحتفاظ بهذه الأوراق، ويقوم المدقق بالتحقق من المبالغ والأرقام ونوعية الصك والمعلومات الضرورية المسجلة علية.

3- الحصول على المصادقات من الأطراف الخارجية التي تحتفظ ببعض هذه الأوراق.

4- القيام بعمليات الاحتساب والتحقق من التسجيل لعمليات الايرادات الخاصة بالاستثمارت.

5- القيام بعملية تقييم الاستثمارات لتحديد القيمة القابلة للتحقق، مع الأخذ بعين الاعتبار القيم السوقية المقدرة بالشكل الصحيح والأنواع المختلفة لهذه الاستثمارت.

6- دراسة الحد الفاصل للتحقق من أن جميع العمليات الخاصة بالاستثمارات سجلت في الفترة المناسبة وأنعكس أثرها على الرصيد في الفترة المناسبة.

7- التحقق من التصنيف المناسب للاستثمارات والعرض السليم لها في القوائم المالية والافصاح الكافي والمناسب للمعلومات الخاصة بها.

لتحقيق الأهداف المذكورة أعلاه يقوم المدقق بالحصول على معلومات تتعلق بالأوراق المالية، هذه المعلومات تشمل:

أولاً: الحصول على جدول بالأوراق المالية التي يمتلكها العميل يبين فيه ما يلي:

1- الأوراق التي يمتلكها مصنفة حسب نوعها (أسهم أو سندات) مع بيان اسم الشركة المستثمر فيها، وتفاصيل الفوائد والتوزيعات النقدية الخاصة بكل نوع، حيث يقوم المدقق باختبار الحسابات الخاصة بالميزانية وتلك المرتبطة بها والتي تخص قائمة الدخل.

2- المعلومات الخاصة بكل نوع من الاستثمارات من حيث التكلفة والقيمة العادلة آخر المدة والقيمة الدفترية (المرحلة) للسندات.

3- أية أوراق مالية تم التخلص منها بالبيع، والمكاسب أو الخسائر التي نتجت عن كل من هذه الأوراق خلال السنة.

ثانياً: يقوم المدقق بالتحقق من التكاليف وأسعار البيع الخاصة بالأوراق من خلال فحص الإشعارات المستلمة من الوسطاء سواءً ما يتعلق منها بالبيع أو الشراء، وإذا كانت مخاطر الرقابة منخفضة فإن المدقق يكتفي باختبار بعض البنود المختارة.

ثالثاً: يتحقق من القيمة العادلة للأوراق المالية في نهاية السنة من خلال أسعار الاغلاق في نهاية السنة من خلال نشرات السوق المالي.

رابعاً: إعادة احتساب المكاسب والخسائر المتحققة وغير المتحققة، والتوزيعات والفوائد لبعض البنود المختارة.

خامساً: إعادة تجميع كشف الأوراق المالية للتحقق من الدقة الحسابية والتقويم الصحيح للأوراق.

7. الذمم المدينة Accounts Receivables:

الذمم المدينة أو المدينون يمثل أحد حسابات القبض، حيث تشمل حسابات القبض ديون المنشأة على الغير، والتي تكون على شكل أوراق قبض أو مدينون أو حسابات قبض أخرى مثل الفوائد مستحقة القبض والقروض المقدمة للعاملين وغيرها. وتسمى حسابات القبض الناشئة عن عمليات البيع بحسابات القبض التجارية Trade Receivables ، وتشمل المشاكل المحاسبية المتعلقة بحسابات القبض ثلاثة أمور أساسية.

1- نشوء حسابات القبض، حيث تنشأ حسابات القبض التجارية نتيجة بيع البضاعة أو تقديم خدمات على الحساب أو مقابل ورقة تجارية ويتم تسجيلها عند نشوئها.

2- تقييم حسابات القبض: إن عملية التقييم تتعلق بكيفية إظهار حسابات القبض في الميزانية وتحديد القيمة التي تظهر بها، حيث يتم إظهارها بصافي القيمة التحصيلية Net Realizable Value وهي القيمة التي يتوقع أن يتم تحصيلها في الفترة أو الفترات اللاحقة، ومن أجل ذلك يتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها واعتبارها مصروفاً، حيث يتم إستخدام إحدى طريقتين للمحاسبة على ذلك: الطريقة المباشرة وطريقة المخصص. وتعتبر طريقة المخصص هي المقبولة محاسبياً: وهناك ثلاث قضايا أساسية في حالة إستخدام المخصص وتشمل:

- تقدير الديون المشكوك في تحصيلها.
- اعتبار هذه الديون كديون معدومة أو مشكوك فيها وجعل حساب الديون المشكوك فيها أو الديون المعدومة مديناً، وحساب مخصص ديون مشكوك فيها دائناً.
- في حالة إتخاذ قرار بإعدام الدين يجعل حساب المخصص مديناً وحساب المدينين دائناً.

3- التخلص من حسابات القبض بالتحصيل أو الخصم أو التجيير أو التجديد أو غير ذلك.

1.7 منهجية تدقيق الذمم المدينة

إن منهجية تدقيق الذمم المدينة هي نفس منهجية تدقيق بقية الحسابات وتشمل الخطوات التالية:

1- تحديد مخاطر العميل التي تؤثر على الذمم المدينة، وذلك بنفس المنهجية التي يستخدمها المدقق دائماً.

2- تحديد مستوى المادية الخاص بالذمم المدينة والمخاطر الموروثة.

3- تقدير مخاطر الرقابة لدورة المبيعات والتحصيل، وهنا يركز المدقق على أهداف الحدوث والاكتمال لعمليات المبيعات، حيث أن التحقق من هذه الأهداف يقود الى التحقق من الوجود والاكتمال في أرصدة الذمم المدينة. وكذلك التحقق من أهداف الاكتمال والحدوث الخاص بعمليات المقبوضات النقدية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن التحقق من الاكتمال في عمليات المقبوضات النقدية يؤدي الى التحقق من الوجود في أرصدة الذمم المدينة، بينما التحقق من الحدوث في عمليات المقبوضات النقدية يؤدي الى التحقق من الاكتمال في أرصدة الذمم المدينة. أما التحقق من الدقة والحد الفاصل سواءً فيما يتعلق بعمليات المبيعات أو عمليات المقبوضات النقدية فهما يؤثران في نفس الأهداف الخاصة برصيد الذمم المدينة، وأما هدف الترحيل والتلخيص فيؤثر في هدف الربط بين التفصيلات الخاص برصيد الذمم المدينة. أما بقية أهداف التحقق من أرصدة الذمم المدينة والتي تشمل القيمة القابلة للتحقق والملكية والعرض ولافصاح فلا تتأثر بأهداف تدقيق عمليات المبيعات والمقبوضات النقدية.

4- تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارت الأساسية للعمليات الخاصة بدورة المبيعات والتحصيل.

5- تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية الخاصة بالذمم.

6- تصميم وتنفيذ الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة. وفيما يلي بيان للاختبارات التفصيلية للذمم المدينة:

الاختبارات التفصيلية للذمم المدينة

1- التحقق من الوجود، ويعني التحقق من أن الذمم المدينة المسجلة في الدفاتر هي ذمم قائمة فعلاً، وحتى يتحقق المدقق من هذا الهدف فإن أفضل أنواع الأدلة هو

المصادقات. ويمكن أن يقوم المدقق بالتدقيق المستندي للحصول على دليل معزز أو كبديل عن المصادقات في حالة عدم إستلام المدقق للردود على المصادقات الايجابية.

2- التحقق من الاكتمال، ويعني قيام المدقق بالتحقق من أنه لا يوجد تخفيض في الذمم المدينة، أي أن جميع عمليات المبيعات الآجلة قد سجلت وأثرت على الذمم المينة بشكل كامل، وبالتالي التحقق من أن رصيد الذمم المدينة يعكس كافة الذمم المدينة الخاصة بالمنشأة. وأفضل أنواع الأدلة في هذه الحالة هو التدقيق المستندي وذلك بمقارنة عينة من أوامر البيع مع مستندات الشحن مع فواتير المبيعات ثم مع دفتر أستاذ الذمم المدينة والاستاذ العام والقوائم المالية.

3- التحقق من دقة الذمم المدينة، يمكن أن يقوم المدقق ببعض الاجراءات التالية للتحقق من دقة الذمم المدينة:

- الحصول على المصادقات.
- الحصول على أدلة بديلة في حالة عدم استلام ردود على المصادقات.
- فحص جدول أعمار الديون من حيث إعادة التجميع والمقارنة مع الاستاذ العام والاستاذ المساعد.
- الفحص المستندي كما في حالة التحقق من دقة المبيعات واكتمالها وحدوثها.

4- التحقق من تصنيف الذمم المدينة، وهذا يتطلب التحقق من قيام العميل بتصنيف الذمم الى تجارية وغير تجارية، بالاضافة الى تصنيف الحسابات الى مدينين وأوراق قبض.

5- التحقق من القيمة القابلة للتحقق، وهذا يتطلب القيام بالأمور التالية:

- الحصول على جدول أعمار الديون.
- إعادة عملية الاحتساب للجدول كما أعدته الادارة.
- التحقق من النسب المستخدمة في إحتساب المخصص ومدى معقوليتها.
- فحص الذمم المدينة للتحقق من صحة إعداد الجدول وتصنيف الحسابات حسب أعمارها.
- مقارنة مخصص الديون المشكوك فيها للسنة الحالية مع السنوات السابقة.
- مقارنة المخصص في السنوات السابقة مع الديون التي تم إعدامها فعلاً في السنوات السابقة.

- القيام باحتساب معدل دوران الذمم ومتوسط فترة التحصيل.
6- القيام باختبارات الحد الفاصل للذمم المدينة والمقبوضات النقدية والمبيعات ومردودات المبيعات.
7- التحقق من ملكية الذمم المسجلة، وهذا الأمر يتعلق بشكل رئيس بالتحقق مما اذا كانت بعض هذه الذمم مرهونة لدى جهات أخرى أو مباعة، وفيما إذا كان هناك شروط تتعلق بعملية البيع كأن تكون مع حق العودة على البائع أو بدونه.
8- التحقق من العرض والافصاح وهو مكمل لما تم الحديث عنه في موضوع التصنيف إلا أن هذا الأمر يتطلب التحقق مما إذا كان العرض قد تم بالشكل الصحيح ووفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية مع مراعاة ما تم ذكره في التصنيف.

8. المخزون السلعي Merchandizing Inventory:

المخزون السلعي أحد الأصول المتداولة، وتختلف طبيعة المخزون حسب كون الشركة تجارية أو صناعية، فالمخزون في الشركة التجارية يتكون من السلع التي اشترتها المنشأة من أجل إعادة بيعها خلال عملياتها العادية، أما في الشركة الصناعية، فالمخزون يتكون من ثلاثة أقسام، السلع الجاهزة، والمواد الخام والبضاعة تحت التصنيع (أو تحت التشغيل).

والمخزون السلعي من أهم بنود الميزانية ومن أهم مكونات رأس المال العامل في الشركات التجارية والصناعية، وله تأثير كبير في تحديد تكلفة المبيعات والتي تعتبر أحد المكونات الرئيسة لقائمة الدخل. لذلك يجب العناية بعملية تحديد كمية المخزون التي ستظهر في الميزانية، وبالتالي الاهتمام بتكلفة المبيعات. وهذا يتطلب عملية الجرد الفعلي للتحقق من الوجود الفعلي للمخزون وكذلك التأكد من ملكية المخزون وتقييمه، فيتم التأكد فيما إذا كان جزء من المخزون يمثل بضاعة أمانة حيث يجب استثناؤه من المخزون، كذلك يجب الانتباه إلى البضاعة في الطريق لتحديد فيما إذا كانت ملكية الشركة أم لا، وهذا يعتمد على شروط الشحن. فإذا كانت الشروط تسليم ميناء البائع FOB Shipping Point فإن البضاعة تعتبر ملك المشتري من تاريخ تسليمها لشركة الشحن. وإذا كانت شروط الشحن تسليم ميناء المشتري FOB Destination، فإن ملكية هذه البضاعة لا تنتقل للمشتري إلا بعد وصول البضاعة.

1.8 الرقابة الداخلية على المخزون.

إن دراسة وفهم الرقابة الداخلية على المخزون يتطلب دراسة وفهم الوظائف ذات العلاقة بدورة المخزون والتي تشمل ما يلي:

1- إصدار طلبات الشراء.
2- تشغيل أوامر الشراء.
3- إستلام المواد الخام.
4- تخزين المواد الخام.
5- صرف المواد للتصنيع.
6- تخزين البضاعة التامة.
7- شحن البضاعة المباعة.

وقد تم بيان هذه الوظائف والمستندات الخاصة بها في الفصل الثالث عشر الخاص بدورة المشتريات، ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار أن دورة المخزون تتداخل مع دورات أخرى، وذلك من خلال الأمور التالية:

1- العمليات الخاصة بالحصول على المواد الخام وتسجيلها وهذا يتم من خلال دورة المشتريات.
2- المدفوعات النقدية مقابل مشتريات المواد الخام والبضاعة الجاهزة ومدفوعات مقابل الرواتب والأجور الخاصة بالانتاج.
3- نقل الأصول داخلياً حيث يتم ضمن دورة المخزون.
4- شحن البضاعة وتسجيل إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات من خلال دورة المبيعات والتحصيل.
5- مشاهدة المخزون السلعي وغيره من خلال دورة المخزون.

إن نظام الرقابة الداخلية على المخزون يجب أن يحقق جميع الأهداف الرقابية التي تساعد في تكوين تأكيد معقول عن كافة تأكيدات الادارة، وبالتالي فإنه لا بد من أن يوفر النظام الرقابي على المخزون الأمور التالية:

1- أن يكون هناك تفويض مناسب لكافة عمليات الشراء سواءً ما يتعلق منها بالمواد الخام أو البضاعة الجاهزة، وبالتالي فإن نظام الرقابة الداخلية يجب أن يحقق هذا الهدف لمنع حصول أية عملية شراء بدون تفويض.

2- أن يوفر النظام المحاسبي جميع المتطلبات الضرورية للحصول على تأكيد معقول عن حدوث ودقة واكتمال عمليات التسجيل الخاصة بالمخزون، بالاضافة الى التوقيت المناسب لتسجيل هذه العمليات وترحيلها وتلخيصها.

3- أن المخزون المستلم يتطابق مع المعايير والمواصفات الموضوعة من قبل الشركة، وأن تتم المحاسبة عليه بشكل سليم.

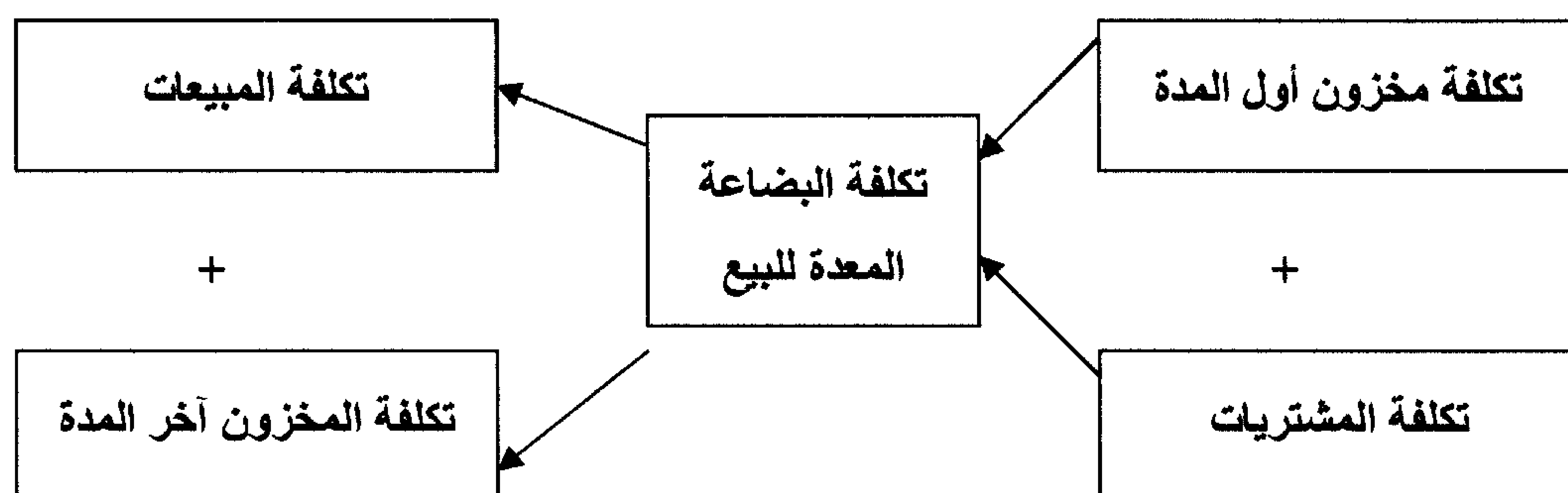
4- أن يكون هناك نظام متكامل للتكاليف، يساعد في تحقيق الدقة في تسجيل كافة التكاليف الخاصة بالمخزون والمحاسبة عليها بالشكل السليم باستخدام نظم التكاليف المعروفة سواءً كان نظام أوامر التشغيل أو نظام تكاليف المراحل بالاضافة الى نظام التكاليف المعيارية.

5- أن تكون هناك سياسات واضحة موضوعة من قبل الادارة فيما يتعلق بتقييم المخزون وفحصه من أجل مراقبة التالف والمتقادم، ومراقبة الطلب على المخزون وتحديد نقطة إعادة الطلب، والحيلولة دون حدوث عجز في المخزون أو زيادة المخزون عن الاحتياجات المقدرة والمحددة مسبقاً مع الأخذ بعين الاعتبار أي مستجدات تتعلق بالطلب من حيث الكميات والمواصفات.

2.8 تدقيق المخزون

عادةً ما يتركز إهتمام المدقق في التحقق من المخزون إبتداءً من التحقق من مكونات تكاليف المخزون ومدى تأثر تقييم المخزون بالأسعار السوقية، وهذا يتطلب تسليط الضوء في البداية على هذه التكاليف وعلاقة المخزون بتكلفة المبيعات. إن الموضوع الأهم فيما يتعلق بهذه التكاليف هو ما يطلق عليه التكاليف القابلة للتخزين، وهي التكاليف التي تدخل في احتساب تكلفة المخزون، وهذه التكاليف تتكون من تكلفة مخزون البضاعة أول المدة بالإضافة إلى تكاليف المشتريات خلال السنة، وهو ما يطلق عليه تكاليف البضاعة الجاهزة

للبيع. وكما هو موضح في الشكل أدناه نلاحظ أهمية تحديد تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع، حيث أن هذا المجموع من التكاليف سيوزع بين تكلفة المخزون وتكلفة المبيعات، وبالتالي فإن أي خطأ في عملية تقييم المخزون سينعكس على تكلفة المبيعات ومن ثم على مجمل وصافي الدخل.



إن التحديد السليم لتكلفة المخزون يتطلب التحقق من رصيد المخزون أول المدة من ناحية الاحتساب والسياسات المحاسبية المطبقة ومدى تطابق هذا الرصيد مع رصيد المخزون آخر المدة للسنة المنتهية. وهذا يعني التحقق من صحة تدوير الأرصدة. بالاضافة الى ذلك فإن تكلفة المشتريات بحاجة إلى عناية خاصة حيث أن أي تضخيم أو تخفيض في تكلفة المشتريات سيكون له تأثير مباشر على تكلفة المبيعات وبقية الحسابات ذات العلاقة.

أما تكلفة المشتريات فهي تتكون من:

المشتريات (سعر الفاتورة)			XX
يطرح: مردودات المشتريات	XX		
خصم المشتريات	<u>XX</u>	<u>XX</u>	
صافي المشتريات			XX
يضاف: مصاريف نقل المشتريات		<u>XX</u>	
تكلفة المشتريات		XX	

أما بالنسبة لتكاليف التخزين والاستلام فهي تعتبر تكاليف فترة تضاف إلى المصاريف التشغيلية وذلك لأنه ليس من العملي أن يتم توزيعها.

ويقوم المدقق بالتحقق من الأهداف الخاصة بالأرصدة والتي تشمل الوجود والاكتمال والتقييم والتوزيع (الدقة والفاصل الزمني والربط بين التفصيلات والتصنيف والقيمة القابلة للتحقق) والملكية والعرض والافصاح. وإن الهدف الأساس من التحقق من هذه الأهداف هو تحديد فيما إذا كان المخزون بكافة مكوناته (مواد خام وانتاج تحت التشغيل وبضاعة تامة) تعطي صورة حقيقية وعادلة، وهذا الأمر يتطلب قيام المدقق بفهم وتتبع دورة المخزون والتي عادةً ما تمر بمراحل أساسية تشمل إستلام المواد الخام وتسجيلها وحفظها وصرف المواد الخام للانتاج واستلام البضاعة التامة ونقلها إلى المخازن وتسليم البضاعة التامة وشحنها عند بيعها.

إن تتبع المدقق لهذه الخطوات يتطلب قيام المدقق بالأمور التالية:

أولاً: التحقق من الوجود:

يقوم المدقق بالتحقق من الوجود الفعلي للمخزون بكافة مكوناته والتحقق من حدوث العمليات التي أدت الى ظهور المخزون برصيده النهائي. وفي هذه الحالة فان المدقق بحاجة الى القيام بالتدقيق المستندي لتتبع عمليات الحصول على المواد الخام أو البضاعة الجاهزة في حالة الشراء، وحضور عملية الجرد الفعلي للمخزون للتحقق من وجود المخزون.

عادةً ما يقوم المدقق بحضور جرد المخزون ومشاهدة الجرد والقيام بالاستفسارات حتى يتمكن من الحصول على أدلة كافية ومناسبة تتعلق بفاعلية عملية الجرد التي تقوم بها الادارة. وإذا كان المخزون موجود لدى الغير أو في المستودعات الحكومية فقد لا يكون من الضروري حضور عملية الجرد وقد يستعيض المدقق عن ذلك باجراءات أخرى مثل الحصول على المصادقات. وكلما زادت الأهمية المادية للمخزون كلما كان من الضروري أن يسعى المدقق للحصول على أدلة أخرى، كالحصول على تقرير من طرف مستقل كالمدقق الداخلي. وهناك مجموعة من العوامل التي تزيد من تعقيد المخزون وتجعلة يتطلب عناية خاصة من ناحية الرقابة ومن ناحية عملية الجرد منها:

1- المخزون من أكبر البنود التي تظهرها الميزانية ويعتبر من أهم مكونات راس المال العامل.
2- المخزون يتوزع على مناطق مختلفة سواءً كان ذلك مخزون بضاعة أو مواد خام أو بضاعة غير تامة، وهذا يسبب بعض الصعوبات في عملية التدقيق ومشاهدة الجرد الفعلي.
3- تنوع مفردات المخزون مما يزيد في تعقيد عملية الجرد.
4- مشاكل تقويم المخزون وخاصة في حالة تقدير المتقادم والتالف والحاجة الى توزيع التكاليف الصناعية على المخزون.
5- تعدد طرق تقويم المخزون، وإمكانية استخدام سياسات مختلفة في تقويم البنود المختلفة، وضرورة الثبات في عملية التقويم.

حضور العد الفعلي للمخزون:

أشار معيار التدقيق الدولي رقم 501 أنه إذا كان المخزون مهم مادياً بالنسبة للقوائم المالية فعلى المدقق أن يحصل على أدلة كافية ومناسبة تتعلق بوجود المخزون وصلاحيته عن طريق حضور الجرد الفعلي إلا إذا كان ذلك غير عملي (حضور المدقق للجرد يعني قيام المدقق بمشاهدة الجرد والمشاركة ببعض عمليات الجرد). وإن حضور الجرد يعتبر نوعاً من اختبارات الرقابة أو الاختبارات الجوهرية، وهذا يعتمد على تقييم المدقق للمخاطر وطريقة التدقيق وفقاً لخطة التدقيق الموضوعة. فإذا حضر المدقق عملية الجرد لمشاهدة إجراءات الجرد فهو يقوم بهذا الإجراء كاختبار للرقابة، هدفه التحقق من مراعاة الإجراءات الرقابية خلال عملية الجرد.

وإذا كان الهدف هو التحقق من أرصدة المخزون من خلال المشاركة في عملية الجرد، فهو في هذه الحالة يقوم بتنفيذ أحد الإختبارات التفصيلية للأرصدة. وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 501 أنه إذا لم يتمكن المدقق من حضور الجرد في الوقت المخطط، فإنه يقوم بمشاهدة الجرد أو المشاركة في الجرد في وقت آخر، وإذا كان ضرورياً يقوم ببعض الاختبارات للعمليات التي تمت خلال الفترة بين تاريخ الجرد المخطط وتاريخ حضوره

للجرد، مثل التحقق من المبيعات والمشتريات اللاحقة والمردودات الخاصة بكل منهما وازالة أثر كل منها للوصول الى قيمة المخزون في نهاية السنة، وإذا اقتنع المدقق بهذه الأدلة فإنه لا يقوم بتعديل تقريره بسب القيد على النطاق.

عند تخطيط المدقق لحضور الجرد أو القيام بإجراءات أخرى فإنه يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- مخاطر وجود تحريفات مادية تتعلق بالمخزون.
2- طبيعة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالمخزون.
3- فيما إذا كان من المتوقع أن يتم القيام بإجراءات رقابية ووضع تعليمات مناسبة للقيام بعملية الجرد.
4- توقيت الجرد (قد يتم في غير نهاية السنة إذا قامت الإدارة بوضع الرقابات المناسبة على التغيرات في المخزون).
5- مواقع تواجد المخزون (إذا كان المخزون موجود في عدة مواقع فإن قرار المدقق بحضور مواقع معينة يعتمد على مادية البنود ومخاطر التحريفات في المخزون الموجود في تلك المواقع).
6- مدى الحاجة للخبراء.
7- في حالة قيام الإدارة بتقدير المخزون (مثل تقدير مخزون في باطن الأرض) فعلى المدقق أن يتحقق من معقولية التقدير.

على المدقق أن يقوم بمراجعة التعليمات التي وضعتها الإدارة فيما يتعلق بالأمور التالية:

1- تطبيق الإجراءات الرقابية، على سبيل المثال الإجراءات الخاصة بتجميع بطاقات المخزون المستخدمة والمحاسبة عن تلك غير المستعملة، وإجراءات عد المخزون وإعادة عده.
2- التحديد الدقيق لمرحلة الانجاز للانتاج تحت التشغيل، وبطيء الحركة، والمتقادم، والمعيب (غير السليم) وكذلك المخزون لدى الغير (بضاعة الأمانة).
3- الترتيبات المناسبة عند نقل المخزون من مكان إلى آخر وشحن واستلام المخزون قبل وبعد تاريخ الحد الفاصل.

على المدقق أن يتحقق من إكتمال ودقة سجلات الجرد (العد) عن طريق تتبع بنود مختارة من السجلات للمخزون الفعلي والعكس. وإذا كان المخزون لدى طرف ثالث، فعلى المدقق أن يحصل على مصادقات تتعلق بذلك مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

1- أمانة واستقلالية ذلك الطرف.
2- مشاهدة، أو الترتيب مع مدقق آخر لمشاهدة، جرد المخزون.
3- الحصول على تقرير من مدقق آخر حول كفاية الرقابة الداخلية لدى ذلك الطرف للتأكد من أن المخزون يتم عده بشكل صحيح ويحتفظ به بشكل مناسب.
4- فحص المستندات المؤيدة للمخزون والحصول على مصادقات خاصةً عندما يكون المخزون مرهون لدى طرف آخر.

ثانياً: التحقق من الاكتمال:

حيث يقوم المدقق بالتأكد من أن كافة مكونات المخزون قد أدرجت ضمن المخزون سواءً كان المخزون في مستودعات الشركة أو لدى الغير برسم الأمانة أو لا يزال في الطريق.

ثالثاً: التحقق من الملكية:

يجب أن يتحقق المدقق مما إذا كان المخزون الموجود في مستودعات الشركة مملوكاً للشركة أو أن بعضه يشكل مخزون برسم الأمانة لجهات أخرى، وكذلك يجب إعطاء المدقق أهميه خاصة للبضاعة في الطريق في تاريخ الميزانية، حيث أن البضاعة المشحونة بشرط FOB Shipping Point يجب أن تظهر مع المخزون في دفاتر المشتري وأن تضاف الى الذمم الدائنة للمشتري واذا كانت البضاعة في الطريق مشحونة بشرط FOB Destination فانها يجب ان تبقى ضمن مخزون البائع وان تستثنى من مخزون المشتري و الذمم الدائنة له حتى وصولها الى قسم التسليم للمشتري.

رابعاً: التحقق من الدقة:

يقوم المدقق بالتحقق من دقة المخزون من خلال القيام بعمليات الاحتساب وإعادة الاحتساب ومراجعة المدقق لقوائم المخزون التي قام باعدادها العميل ومقارنة سجلات الجرد المستمر مع قوائم الجرد الفعلي.

خامساً: التحقق من التصنيف:

يقوم المدقق بالتحقق مما إذا كانت مكونات المخزون تم تصنيفها بشكل سليم مثل مخزون المواد الخام والانتاج تحت التشغيل والانتاج التام، وكذلك فصل هذه الأنواع عن أية أنواع أخرى من المخزون مثل الأدوات والمهمات. ولذلك يقوم المدقق في حالة الشركات الصناعية والانشاءات بالتحقق من نسبة الانجاز للانتاج تحت التشغيل.

سادساً: الفاصل الزمني:

حيث يقوم المدقق بالتحقق من أن مشتريات ومبيعات المخزون تسجل في الفترة المناسبة، أي أن ما يخص الفترة تحت التدقيق مسجل فيها وأن ما يخص الفترة اللاحقة مسجل في تلك الفترة، وهذا يتطلب قيام المدقق بتدقيق دورة الحد الفاصل. ومن أجل تحقيق ذلك يقوم المدقق ببعض الاجراءات مثل التحقق من أرقام مستندات الشحن الأخيرة وتواريخها ومقارنة ذلك مع أرقام وتواريخ فواتير البيع، وكذلك مقارنة أرقام مستندات الاستلام وتواريخها مع تواريخ فواتير المشتريات.

سابعاً: القيمة القابلة للتحقق:

هنا يقوم المدقق بالتحقق من أن المخزون الموجود لدى الشركة والمملوك لها يمثل مخزون خالي من العيوب صالح للبيع وأنه غير متقادم. وفي حالة كون بعض مكونات المخزون متقادمة أو تالفة فلا بد من أخذ هذه الأمور بعين الاعتبار حتى يظهر المخزون بالقيمة القابلة للتحقق. من أجل التأكد من القيمة القابلة للتحقق لا بد أن يقوم المدقق بالتحقق من معلومات التكاليف الخاصة بالمخزون والتي تشمل تكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة إذا كان المخزون يصنع في الشركة، وهذا

يتطلب تتبع التكاليف حسب النظام المستخدم ومراجعة السجلات التي تؤيد هذه الأنواع المختلفة من التكاليف. وإذا كان المخزون من نوع البضاعة التي تشترى جاهزة فلا بد من التأكد من جميع التكاليف التي أنفقت عليه حتى يصبح جاهز للبيع. ويقوم المدقق بالتحقق من طريقة تسعير المخزون باحدى الطرق المقبولة محاسبياً مثل الوارد أولاً صادر أولاً أو غيرها من بقية الطرق المعروفة مع الأخذ بعين الاعتبار مدى الثبات في تطبيق هذه الطرق. ومن ثم يتحقق من تطبيق طريقة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، من أجل تحديد القيمة النهائية التي يجب أن يظهر فيها المخزون في القوائم المالية.

ثامناً: الربط بين التفصيلات:

يعتبر التحقق من هذا الهدف متداخل مع الأهداف الأخرى، وعلى المدقق أن يتحقق من جميع عناصر المخزون ومراجعة التلخيص النهائي لنتائج عملية الجرد ومدى تطابق مجاميع البنود المختلفة للمخزون مع الأستاذ العام.

تاسعاً: التحقق من العرض والافصاح:

ويتم التركيز على عرض المخزون بمكوناته الثلاث وهي المواد الخام والانتاج تحت التشغيل والبضاعة التامة ضمن الأصول المتداولة مع مراعاة الافصاح عن أية قيود تتعلق بالمخزون سواءً كان على شكل رهونات أو غير ذلك.

9. تدقيق المصاريف المدفوعة مقدماً

تمثل المصاريف المدفوعة مقدماً مصاريف دفعت نقداً وتم تسجيلها كأصول قبل أن تستخدم أو تستهلك، وهي غالباً أصول قصيرة الأجل، ومن أمثلتها التأمين المدفوع مقدماً والايجار المدفوع مقدماً والضرائب المدفوعة مقدماً، وهي غالباً ليست ذات أهمية مادية.

وتتمثل الرقابة الداخلية على هذه الأصول في توفير التفويض المناسب لمباشرة العقود أو العمليات التي تتعلق بهذه الأصول سواءً كان تأميناً أو إيجاراً أو غير ذلك، بحيث تفوض جهة معينة بالموافقة على التعاقدات الخاصة بها وشروطها ومتطلباتها. وكذلك توفر

الاجراءات الرقابية على هذه الأصول من حيث التسجيل والدفع والمتابعة، وضرورة الفحص الداخلي المستقل وتوفير التوثيق المناسب. ولذلك فإن إختبارات الرقابة التي يقوم بها المدقق تتركز على هذه الأمور.

أما الاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق فتشمل القيام باحتساب النسب والمقارنات، مثل مقارنة نسبة مصروف التامين والتأمين المدفوع مقدماً مع النسب الخاصة بها في السنوات السابقة ومقارنة المصروف والرصيد المتبقي كمدفوع مقدماً مع تلك القيم في السنوات السابقة.

أما الاختبارات التفصيلية فتشمل قيام المدقق باجراءات التحقق من :

1- الوجود وذلك بالمراجعة المستندية للتحقق من أن رصيد المصروف والمصروف المدفوع مقدماً يمثل قيم مقابل عمليات حصلت فعلاً، ويمكن استخدام المصادقات.
2- الاكتمال، أي أن أرصدة هذه الحسابات تعكس كافة العمليات التي حدثت في المنشأة وتخص هذه الحسابات وذلك بالتدقيق المستندي.
3- الحقوق، وذلك بأن يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه الأصول تخص المنشأه وليست ناتجة عن عمليات تخص أطراف أخرى.
4- الربط بين التفصيلات، وذلك بمقارنة القيم الموجودة في الأستاذ المساعد مع الاستاذ العام.
5- التصنيف والعرض والافصاح والفاصل الزمني، وهي ليست ذات أهمية كبيرة هنا الا أن المدقق يهتم بها اذا كانت القيم ذات اهمية مادية.

10. الأصول غير المتداولة (الثابتة)

الأصول الثابتة هي الأصول التي تقتنيها المنشأة من أجل استخدامها في عملياتها التشغيلية وليس من أجل إعادة بيعها، ويتم اقتناؤها لمدة تزيد عن السنة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول، ومنها الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة.

الأصول الثابتة الملموسة تشمل الأراضي والتحسينات والمباني والمعدات وغيرها، ويسجل الأصل الثابت بتكلفة الحصول عليه وذلك حسب مبدأ التكلفة التاريخية، وتقاس التكلفة بالقيمة النقدية المدفوعة مقابله أو السعر النقدي الذي يعادل قيمة الأصول الأخرى التي تم مبادلتها بالأصل المشترى، وهذا السعر عادة يعادل القيمة السوقية العادلة للأصول الثابتة المشتراة أو الأصول التي تم التنازل عنها أيهما أكثر وضوحاً.

1.9 الحسابات المرتبطة بالأصول غير المتداولة (الثابتة)

أولاً: حساب الأصل ،مثل حساب المعدات والالآت وحساب المباني وغيرها ويبين هذا الحساب رصيد أول المدة والاضافات خلال السنة والأستبعادات ورصيد آخر المدة. وفيما يلي بعض الأمثلة على مكونات تكاليف الأصول الثابتة وخاصة الرئيسة منها:

تكلفة الأراضي: وتشمل ما يلي:

- السعر النقدي المدفوع.
- المصاريف القانونية المدفوعة.
- العمولات المدفوعة.
- الضرائب التي يدفعها المشتري عند عملية الشراء.
- يضاف تكاليف إزالة الأبنية القديمة إذا كانت قائمة على الأرض المشتراة مطروحاً منها أية متحصلات.

تكلفة تحسينات الأراضي:

وتعتبر التحسينات أصل منفصل عن الأرض وتشمل تكاليف السياج وإقامة مواقف السيارات وغيرها والتي يمكن تقدير عمر إنتاجي لها.

تكلفة المباني:

تشمل تكلفة المباني جميع التكاليف التي تنفق عليها حتى تصبح جاهزة للاستخدام مثل: سعر الشراء، الرسوم القانونية والعمولات وجميع التكاليف التي تدفع لتجهيز المباني أو إعادة

ترميمها، وإذا تم إنشاء المباني من جديد فإن التكاليف تشمل جميع ما أنفق عليها بما في ذلك مصاريف الفائدة المدفوعة والتي تم تحملها خلال فترة الإنشاء، أما الفوائد المدفوعة بعد الانتهاء من الإنشاء فإنها تعتبر مصاريف فترة.

تكاليف المعدات والآلات والسيارات وتشمل:

- سعر الشراء
- نفقات تجميع الأصل
- ضريبة المبيعات
- نفقات تركيب وتجريب الأصل
- مصاريف الشحن
- التأمين في الطريق

مثال: تم شراء سيارات شحن بقيمة 22000 دينار، بالإضافة إلى ذلك تم تحمل النفقات التالية:

ضريبة مبيعات	1320 دينار
تكاليف دهان قبل الاستخدام	500 دينار
مصاريف ترخيص سنوية	80 دينار
بوليصة تأمين 3 سنوات	1600 دينار

إن تكاليف السيارة تشمل ثمن الشراء وضريبة المبيعات وتكاليف الدهان وبالتالي فهي تساوي (22000 + 1320 + 500 = 23820 دينار)، اما مصاريف الترخيص السنوية فهي مصاريف فترة، وبوليصة التأمين التي تغطي ثلاث سنوات فهي أصل آخر مستقل.

وفي هذا النطاق لا بد من الاشارة الى أن النفقات على الأصل خلال عمره الإنتاجي قسمان:

أ- النفقات الإيرادية وهي النفقات الضرورية للحفاظ على كفاءة الأصل التشغيلية وعمره الإنتاجي، وهي نفقات قليلة نسبياً ويتكرر حدوثها مثل نفقات الصيانة، والزيوت، ودهان المباني واستبدال القطع المتكرر، وهذه النفقات تعتبر مصاريف فترة ولا تضاف إلى تكلفة الأصل.

ب- النفقات الرأسمالية: وهي النفقات التي يتم تحملها من أجل زيادة كفاءة التشغيل والطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي المتوقع، وهذه النفقات هي نفقات مادية القيمة وقليلة الحدوث، ويتم اضافتها الى تكلفة الأصل الثابت.

ثانياً: حساب مصروف الإهتلاك، ويبين مصروف الإهتلاك الخاص بالسنة المالية وهو حساب مؤقت يتم إقفاله في نهاية السنة. والإهتلاك هو عملية توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدى العمر الإنتاجي كمصروف، بطريقة منطقية ومنتظمة. ومن أجل عملية التوزيع لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ثلاثة عوامل تشمل التكلفة والعمر الإنتاجي وقيمة النفاية المقدرة.

ثالثاً: حساب الإهتلاك المتراكم وهو حساب مقابل للأصل ويبقى مفتوحاً ما دام الأصل في حوزة المنشأة، ويبين مصروف الإهتلاك الخاص بالأصل منذ تاريخ إقتنائه وحتى لحظة إعداد الميزانية في أي وقت، ولذلك فانه يبين رصيد أول المدة من الإهتلاك والإهتلاك الخاص بالسنة والإهتلاك الخاص بالأصول التى تم الأستغناء عنها في الجانب المدين من الحساب .

رابعاً: حساب أرباح وخسائر الأستغناء عن الأصل الثابت.

2.10 منهجية تدقيق الأصول الثابتة

بالنظر إلى الحسابات ذات العلاقة بالأصل الثابت، فإن المدقق عادة مايقوم بالتركيز على الأختبارات التالية:

أولاً: التحقق من الأرصدة الافتتاحية: يعتبر التحقق من الأرصدة الافتتاحية من أول الخطوات المهمة في تدقيق الأصول الثابتة ويشمل ذلك القيام بما يلي:

1- التحقق من أن الأرصدة الختامية تم تدويرها كأرصدة إفتتاحية بالمسميات والقيم الصحيحة.
2- التحقق من أن السياسات المحاسبية مطبقة بثبات.
3- التحقق من أي تعديلات ضرورية نتيجة الأحداث اللاحقة.

ثانياً: القيام بالأجراءات التحليلية: وهذا يشمل قيام المدقق بالاجراءات التحليلية المختلفة الخاصة بالاصول الثابتة لتكوين فكرة عن مدى وجود تحريفات مادية، خاصةً فيما يتعلق بالإهتلاك. فعلى سبيل المثال قد يقوم المدقق باحتساب نسبة مصروف الإهتلاك إلى مجموع تكلفة الأصل الثابت ومقارنتها مع النسبة في السنوات السابقة، واحتساب نسبة الإهتلاك المتراكم إلى تكلفة الاصل الثابت ومقارنتها مع السنوات السابقة.

ثالثاً: التحقق من الأصول المقتناة أثناء السنة: للتحقق من الاصول المقتناة خلال السنة عادةً يطلب المدقق كشفاً يبين وصف للأصل وتاريخ الاقتناء والعمر الانتاجي له وطريقة الإهتلاك. ويقوم المدقق بالتدقيق المستندي إبتداءً من فواتير المشتريات إلى تقارير الاستلام إلى دفتر الاستاذ العام ومقارنة ذلك بالكشف المشار إليه.

رابعاً: التحقق من الأصول التى تم الأستغناء عنها أثناء السنة: التحقق من الاصول التي تم الاستغناء عنها سواءً كان بالبيع أو المبادلة أو توقيف الاصل عن الخدمة يتطلب التحقق من التفويض بعملية الاستغناء، ومن النقدية المقبوضة أو المدفوعة، وإقفال حسابات الاصول التي تم الاستغناء عنها، وتسجيل الاصول الجديدة بشكل صحيح وأرباح وخسائر الاستغناء عن الاصل. ويقوم المدقق عادةً بالإجراءات التالية:

1- مراجعة حسابات الايرادات للتحقق من أية مقبوضات متحصلة من الاستغناء عن الأصول، مما يشير إلى الأصول التي تم الاستغناء عنها.
2- الإستفسار من الإدارة حول ما تم الاستغناء عنه من الأصول.
3- مراجعة بوالص التأمين لملاحظة أي تخفيض في التغطية التأمينية مما قد يشير إلى أنه تم الإستغناء عن بعض الأصول.

خامساً: التحقق من رصيد الأصول آخر السنة: التحقق من الرصيد النهائي للأصل الثابت يتطلب بشكل رئيس التحقق من الحدوث والاكتمال وهذا يعني التحقق من أن كافة الاصول المملوكة للمنشاة مسجلة بالكامل، وأن هذه الأصول المسجلة موجودة لدى المنشأة.

سادساً: التحقق من مصروف الإهتلاك: للتحقق من مصروف الإهتلاك فإن المدقق يقوم بالتحقق من معقولية الإهتلاك ويقوم بالمقارنات مع السنوات السابقة، ويأخذ بعين الاعتبار الامور التالية :

1- تكلفة الأصل القابلة للإهتلاك.

2- العمر الانتاجي للأصل وتاريخ الاقتناء.

3- قيمة نفاية الأصل في نهاية العمر الانتاجي.

4- طريقة الإهتلاك المتبعة والثبات فيها.

5- دقة احتساب الإهتلاك بناء على المعطيات السابقة.

سابعاً: التحقق من رصيد الإهتلاك المتراكم: للتحقق من رصيد مجمع الإهتلاك فإن المدقق عادةً ما يهدف إلى التحقق من دقة هذا الرصيد وتطابق الاستاذ العام مع الاستاذ المساعد.

ومن أجل القيام بهذه الأختبارات المختلفة فان المدقق يصمم منهجية تدقيق تشبه في خطواتها منهجية التدقيق المتبعة في تدقيق الدورات التشغيلية المختلفة والتى تم ذكرها في الفصول السابقة وتشمل ما يلي:

1- تحديد مخاطر الأعمال الخاصة بالعميل.

2- تحديد الانحرافات المقبولة وتقييم المخاطر المتوارثة لحسابات الأصول.

3- تقييم مخاطر الرقابة الخاصة بحسابات الأصول الثابتة.

4- تصميم وتنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات الخاصة باقتناء الأصول.

5- تصميم وتنفيذ الأجراءات التحليلية الخاصة بالأصول.

6- تصميم الأختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات للتحقق من أهداف التدقيق الخاصة بالأرصدة.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل تدقيق بعض الأصول المتداولة المهمة والتي تتميز بارتباطها بدورات تشغيلية متعددة، مثل النقدية التي ترتبط بكافة الدورات إما فيما يتعلق بالمقبوضات أو المدفوعات النقدية. حيث تم التركيز على مبادئ الرقابة الداخلية على النقدية سواءً على القبوضات أو المدفوعات وبالتحديد تم التركيز على استخدام الشيكات في المدفوعات وإعداد مذكرة تسوية البنك والرقابة على صندوق المصروفات النثرية بالاضافة كيفية تدقيق هذه البنود. وكذلك ركز هذا الفصل على تدقيق الاستثمارات في الأوراق المالية مع بيان لأقسامها الرئيسة والرقابة عليها والاختبارات التفصيلية الخاصة بها. وتناول هذا الفصل أيضاً الذمم المدينة من حيث التعريف بها والرقابةعليها وتنفيذ المدقق للاختبارات التفصيلية التي تحقق أهداف تدقيق الأرصدة، ودورة المخزون التي ترتبط بدورة المشتريات ودورة الانتاج ودورة المبيعات والنقدية وتدقيق المصروفات المدفوعة مقدماً.

وكذلك تناول هذا الفصل تدقيق الأصول الثابتة بالتركيز على بيان أهم الحسابات التي تتعلق بالأصل الثابت والأمور الأساسية التي يهتم بها المدقق للتحقق من الأصول الثابتة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية والاضافات والاستبعادات من الاصول ومصروف الاهلاك ومجمع الاهلاك. وتم كذلك بيان منهجية تدقيق الأصول بدون تفصيل في هذه المنهجية حيث أن خطواتها مشابهة لمنهجية تدقيق الحسابات الأخرى.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: أسئلة الفصل

1- وضح أهمية الأرصدة الإفتتاحية للمدقق.
2- ما هي الأمور التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند تدقيق الأرصدة الافتتاحية.
3- وضح الفرق بين النقدية وما يعادل النقدية وبين مدى أهمية ذلك من وجهة نظر المدقق.
4- وضح علاقة النقدية بالحسابات المرتبطة بها في الدورات الأخرى.
5- عرف الحسابات الخاصة بالنقدية وأهمية كل منها.
6- ما هي الاجراءات الرقابية المهمة للرقابة على المقبوضات النقدية.
7- ما هي الاجراءات الرقابية المهمة للرقابة على المدفوعات النقدية.
8- وضح أهمية استخدام مذكرة تسوية البنك في الرقابة على النقدية.
9- بين الاجراءات التي يمكن أن يقوم بها المدقق لتدقيق مذكرة تسوية البنك.
10- وضح أهمية استخدام صندوق المصروفات النثرية في تحقيق الرقابة الداخلية على المدفوعات النقدية.
11- وضح الاجراءات الرقابية التي تضبط عمل صندوق المصروفات النثرية.
12- وضح مدى تأثير جرد المصروفات النثرية على إكتمال حساب النقدية.
13- وضح اجراءات تدقيق صندوق المصروفات النثرية.
14- بين الفرق بين الاستثمارات قصيرة الأجل وطويلة الأجل.
15- بين الفروقات بين أنواع الأوراق المالية فيما يتعلق بتسجيلها وتقييمها.
16- ما هي الاجراءات الرقابيةِ على الأوراق المالية.
17- وضح منهجية تدقيق الأوراق المالية.
18- بين كيف تتحقق من كل هدف من الأهداف الخاصة بأرصدة الأوراق المالية.
19- بيّن الأنواع المختلفة لحسابات القبض.
20- وضح كيف يمكن أن تتحقق من الوجود والاكتمال فيما يتعلق بأرصدة الذمم المدينة، ومدى أهمية المصادقات في تحقيق ذلك.

21- بين العلاقة بين الحدوث والاكتمال الخاص بالمبيعات من جهة وبين الوجود والاكتمال الخاص بالذمم المدينة من جهة أخرى.

22- وضح كيفية تدقيق جدول أعمار الديون وأهمية ذلك وعلاقته بأهداف التدقيق.

23- وضح الفرق بين تصنيف الذمم المدينة والعرض والافصاح الخاص بها.

24- بين مدى ارتباط المخزون بالدورات الأخرى.

25- وضح أهمية تدقيق المخزون بالنسبة للقوائم المالية ككل.

26- ما هي الاجراءات الرقابية التي ينبغي توفرها لتحقيق أهداف الرقابة الأربعة على المخزون.

27- بين كيف تتحقق من هدف الوجود الخاص بالمخزون.

28- ما هي الاجراءات التي يجب القيام بها للتحقق من ملكية البضاعة في المستودعات ولدى الغير وفي الطريق.

29- ما هو المقصود بالقيمة القابلة للتحقق بالتطبيق على المخزون وكيف يمكن للمدقق أن يتحقق من ذلك.

30- وضح أهمية دورة الحد الفاصل في تدقيق المخزون، وبين أي أهداف التدقيق تتأثر بذلك.

31- ما هو المقصود بالمصاريف المدفوعة مقدماً.

32- ما هي المستندات ذات العلاقة بالمصاريف المدفوعة مقدماً.

33- بين إجراءات تدقيق التأمين المدفوع مقدماً.

34- ناقش البنود المختلفة التي تدخل في تكلفة الأصل الثابت.

35- ما هي العوامل التي تدخل في احتساب الاهتلاك للأصل الثابت، وكيف للمدقق أن يتحقق من معقولية التقديرات الخاصة بهذه العوامل.

36- ما هي اهتمامات المدقق الخاصة بالأرصدة الافتتاحية للأصول الثابتة.

37- كيف يمكن أن يتحقق المدقق من كل من مصروف الاهتلاك ومجمع الاهتلاك باستخدام المراجعة التحليلية.

38- كيف تتحقق من الحدوث والاكتمال الخاص بأرصدة الأصول الثابتة بالتطبيق على المباني.

39- ما هي الاهتمامات الأساسية للمدقق في حالة التحقق من القيمة القابلة للتحقق في الأصول الثابتة.

40- كيف يمكن أن تكون المتحصلات النقدية دليلاً على حالات إستغناء عن بعض الأصول بدون أن يتم تسجيل عملية الاستغناء.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد:

1- نظام الرقابة الداخلية الفعال يتطلب أن يكون هناك فصل بين وظيفة من يقوم بالتسجيل في دفتر أستاذ مساعد الذمم المدينة عن وظيفة المصادقة على:

أ. الأجور الإضافية للعاملين.

ب. الائتمان الممنوح للعملاء.

ج. شطب ديون العملاء.

د. المدفوعات النقدية.

2- على المدقق أن يقوم باختبارات بديلة للتأكد من وجود الذمم المدينة عندما:

أ. لا يستلم أي رد على المصادقة الإيجابية.

ب. يكون هناك شك في إمكانية تحصيل الذمة المدينة.

ج. لا يستلم أي رد على المصادقة السلبية.

د. يكون هناك احتمال أن الذمة المدينة مرهونة لطرف آخر.

3- إذا كان العد الفعلي السلعي أقل من كميات المخزون حسب سجلات نظام الجرد المستمر، فان هذه الحالة قد تكون نتيجة الفشل في تسجيل:

أ. مردودات المبيعات.

ب. خصم المبيعات.

ج. المشتريات.

د. مردودات المشتريات.

4- عند تدقيق عمليات المبيعات فان التحقق من الحدوث يتفق مع أي من الأهداف التالية الخاصة برصيد الذمم المدينة:

أ. الوجود.

ب. الاكتمال.

ج. الدقة.

د. الوجود والاكتمال.

5- عند تدقيق عمليات المقبوضات النقدية فان التحقق من الاكتمال يتفق مع أي من الأهداف التالية الخاصة برصيد الذمم المدينة:

أ. الوجود.

ب. الاكتمال.

ج. الدقة.

د. الوجود والاكتمال.

6- إذا أراد المدقق أن يتحقق من أن جميع النقدية والاستثمارات الظاهرة في القوائم المالية قد تم تسجيلها بقيمها الصحيحة وحسب معايير المحاسبة الدولية فانه يقوم بالتحقق من:

أ.العرض والإفصاح.

ب. الوجود والحدوث.

ج. الحقوق والالتزامات.

د. التقييم والتوزيع.

7- عندما يقوم المدقق باختيار عينة من مستندات الشحن للتأكد من مدى إعداد الفواتير الخاصة بها، فان هذا الإجراء يهدف إلى التحقق من:

أ. الدقة.

ب.الوجود.

ج. الرقابة.

د. الاكتمال.

8- أي حسابات دفتر الأستاذ العام التالية يؤثر في معظم الدورات في المنشأة:

أ. حساب النقدية.

ب. حساب المخزون.

ج. حسابات مصروف ضريبة الدخل وحسابات الالتزامات.

د. حساب الأرباح المدورة.

9- إن استخدام المدقق لتحليل معدلات دوران المخزون يكون أكثر احتمالا في حالة الحصول على أدلة تتعلق بتأكيدات الإدارة الخاصة:

أ. بالوجود والحدوث.

ب. بالحقوق والالتزامات.

ج. بالعرض والإفصاح.

د. بالتقييم والتوزيع.

ثالثاً: التمارين:

التمرين الأول: كان رصيد النقدية حسب دفاتر مشروع شركة السعادة في 2009/12/31 رصيداً مديناً بمبلغ 5135 ديناراً، ورصيد النقدية حسب كشف البنك في نفس التاريخ 5150 ديناراً دائناً، وتبين أن الفروق تعود للأسباب التالية.

1- إيداعات في الطريق في 12/31 750 دينار

2- شيكات لم تقدم للصرف:

رقم الشيك	المبلغ
333	200
337	150
330	250

3- أخطاء: الشيك رقم 332 وقيمته 87 ديناراً حرره المشروع لصالح أحد الدائنين ولكن المحاسب قيده 78 ديناراً وقد سجله البنك بالقيمة الصحيحة.

4- مرفق مع كشف البنك الإشعارات التالية:

- إشعار مدين مرفق به شيك مرتجع لعدم كفاية الرصيد وقيمته 120 دينار.
- إشعار مدين، مصاريف بنكية بقيمة 21 دينار.
- إشعار دائن يفيد بأن البنك حصل لصالح المشروع ورقة قبض قيمتها 300 دينار، وفائدة 20 دينار وقد خصم البنك منها 5 دنانير مصاريف تحصيل.

المطلوب:

أ- إعداد مذكرة تسوية البنك، وقيود التسوية اللازمة وإظهار الرصيد الحقيقي للنقدية.

ب- بين إجراءات وأدلة التدقيق التي يمكن أن تقوم بها للتحقق من جميع البنود الظاهرة في مذكرة تسوية البنك، مع الأخذ بعين الاعتبار أهداف التدقيق الخاصة بالأرصدة.

التمرين الثاني: خلال تدقيقك للمخزون السلعي لأحد العملاء تبين لـك الأمـور التاليـة، والمطلوب بيان أي من تأكيدات الإدارة الخمسة الأساسية ينطبق على كل واحـد مـن هـذه الأمور:

1. أن المخزون مقيم على أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل.
2. المخزون الظاهر في الميزانية يشمل كل البنود الخاصـة بالمنتجـات والمـواد الخـام والأدوات.
3. المخزون المستلم من الموردين كبضاعة أمانة تم استثناؤه من المخـزون الظـاهر فـي الميزانية.
4. بنود المخزون بطيئة الحركة تم تحديدها وتسعيرها بشكل سليم.
5. تم وضع المخزون في الميزانية في مكانه المناسب ضمن الأصول المتداولة

التمرين الثالث: المعلومات التالية تتعلق بشركة الرخاء:

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 12/31

	2009	2008
المبيعات	850000	790000
تكلفة المبيعات	620000	575000
مجمل الربح	230000	215000
مصاريف تشغيلية	194000	180000
صافي الدخل	36000	35000

ميزانية شركة الرخاء كما في 12/31

الأصول	2005	2004
نقدية	70000	65000
استثمارات قصيرة الأجل	45000	40000
مدينون (صافي)	94000	90000
مخزون سلعي	130000	125000
مصاريف مدفوعة مقدما	25000	23000
أراضي	130000	130000
مباني ومعدات (صافي)	190000	175000
مجموع الأصول	684000	648000
الالتزامات وحقوق الملكية		
أوراق دفع	100000	100000
دائنون	45000	42000
مستحقات	40000	40000
سندات	150000	150000
اسهم عادية، قيمة اسمية 10د	200000	200000
أرباح مدورة	149000	116000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	684000	648000

معلومات إضافية:

1- المخزون في 2008/1/1، 115000 دينار.

2- المدينون في 2008/1/1، 88000 دينار.

3- مجموع الأصول في 2008/1/1، 630000 دينار.

4- لم يكن هناك أية عمليات تتعلق بالأسهم العادية خلال السنتين.

5- جميع المبيعات كانت على الحساب.

المطلوب:

1. بين أي النسب المالية يمكن أن تستخدمها في التحقق من معقولية أرصدة الأصول الظاهرة في الميزانية.
2. احسب النسب التي ذكرتها في المطلوب الأول.
3. ما هي الاستنتاجات التي قد تتبادر الى ذهنك كمدقق عند مقارنتك النسب المحسوبة للسنتين.
4. ما هي الاستفسارات التي قد تلفت انتباهك فيما يتعلق ببنود الأصول المتداولة والثابتة الظاهرة في الميزانية.
5. بين كيف يمكن أن تساعدك الاختبارات الخاصة بقائمة الدخل في التحقق من أرصدة الأصول المتداولة.
6. بين نوع واحد من الأدلة التي يمكنك الحصول عليها للتحقق من كل هدف من أهداف تدقيق أرصدة الأصول الظاهرة في الميزانية.

رابعاً: أسئلة البحث والمناقشة:

1- ناقش العلاقة بين الأصول المتداولة المذكورة في هذا الفصل (النقدية، الاستثمارات، المدينون والمخزون) وبيّن مدى تأثير هذه العلاقات على عملية تدقيقك لأرصدة هذه الأصول.

2- قم باجراء دراسة ميدانية لتبين أي أنواع الأدلة أكبر فاعلية في اكتشاف التحريفات المقصودة وغير المقصودة في حسابات الأصول.

الفصل السابع عشر

تدقيق الالتزامات وحقوق الملكية
Audit of Liabilities and Owners' Equity

17

أهداف الفصل: يهدف هذا الفصل إلى تمكين القارئ من الإلمام بالأمور التالية:

- ✓الرقابة الداخلية على الذمم الدائنة.
- ✓الاختبارات التفصيلية الخاصة بالذمم الدائنة.
- ✓الرقابة الداخلية على أوراق الدفع والاختبارات التفصيلية الخاصة بها.
- ✓الرقابة الداخلية على حسابات حقوق الملكية.
- ✓إختبارات المدقق لحسابات حقوق الملكية.

الفصل السابع عشر
تدقيق الالتزامات وحقوق الملكية
Audit of Liabilities and Owners' Equity

مقدمة

يتناول هذا الفصل تدقيق بعض حسابات الالتزامات الهامة والتي لا تخلو منها ميزانية أي شركة، ويتناول كذلك حسابات حقوق الملكية، حيث يتركز الاهتمام على الذمم الدائنة وأوراق الدفع وحسابات حقوق الملكية الخاصة بالشركات المساهمة العامة.

1. الالتزامات المتداولة:

الالتزام المتداول هو الدين الذي يتوقع أن يدفع إما من خلال الأصول المتداولة أو عن طريق التزام متداول جديد، وذلك خلال سنة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول. وتشمل الدائنون وأوراق الدفع، الإيراد غير المكتسب، والالتزامات المستحقة مثل الضرائب والرواتب والأجور المستحقة. وسيتم التركيز في هذا الفصل على الذمم الدائنة وأوراق الدفع.

1.1 الذمم الدائنة

تعتبر الذمم الدائنة من أكبر الالتزامات قصيرة الاجل وهي من العوامل المهمة في تقييم سيولة الشركة. وعند تدقيق الذمم الدائنة فإن المدقق عادةً ما يعطي إهتماما أكبر لاكتمال الذمم أكثر من الوجود، ويعود السبب في ذلك الى كون نزعة الادارة لتحريف الذمم تكون باتجاه تخفيضها وليس تضخيمها وذلك من أجل تحسين المركز المالي. الذمم الدائنة التجارية تتاثر بعمليات الشراء والتي بدورها تؤدي إلى زيادة الرصيد، وعمليات المدفوعات النقدية والتي بدورها تؤدي إلى تخفيض الرصيد. لذلك فان مخاطر الاختبارات التفصيليه للذمم الدائنة تتاثر بالمخاطر المتاصله ومخاطر الإجراءات التحليلية ومخاطر الرقابة التي لها علاقة بعمليات المشتريات والمدفوعات النقدية، علماً بان منهجية التدقيق هي نفس المنهجية

التي يستخدمها المدقق في بقية الدورات أو الحسابات. وفيما يلي بعض الاختبارات التي يقوم بها المدقق للتحقق من أرصدة الذمم الدائنة.

1- التحقق من الوجود وهذا يعني التحقق من أن الذمم الدائنة هي ذمم قائمة فعلاً وناتجة عن عمليات تخص المنشأة، علماً بان المدقق لا يوجه ذلك الاهتمام الكبير إلى هذا الهدف لانه يتعلق بمدى تضخيم الذمم الدائنة والذي نادراً ما تقوم به الادارة حيث أن اهتمام الادارة يمكن أن يتوجة الى تخفيض الذمم الدائنة وليس تضخيمها. وبالتالي فإن المدقق غالباً ما يقوم باستخدام المصادقات وخاصة العمياء بالإضافة إلى إختبار عينة من حسابات الذمم الظاهرة في كشف الذمم الدائنة ومطابقتها مع فواتير الموردين ومستندات الاستلام.

2- التحقق من الاكتمال ويعني التحقق من أن كافة الالتزامات القائمة على المنشاة مسجلة، أي أنه لا يوجد تخفيض فيها. ويمكن أن يستخدم المدقق بعض الاختبارات للفترة اللاحقة، مثل القيام بفحص عينة من المدفوعات النقدية ومقارنتها مع فواتير المشتريات وتقارير الاستلام، حيث قد يتبين من خلال هذه المدفوعات أنها تتعلق بمشتريات خاصة بالفترة السابقة. وقد يقوم المدقق بفحص الفواتير التي لم تدفع لعدة أسابيع بعد نهاية السنة، وقد يقوم بمقابلة مجموعة من تقارير الاستلام قبل نهاية السنة بفواتير الموردين وكذالك مقارنة مطالبات الموردين مع ميزان مراجعة الذمم الدائنة.

3- التحقق من الدقة: ويعني التحقق من أن الذمم الدائنة تظهر بقيمها الصحيحة وذلك من خلال نفس الاختبارات المستخدمة في التحقق من الوجود الاكتمال.

4- التحقق من الربط بين التفصيلات: ويعني ذلك مطابقة الاستاذ العام مع الاستاذ المساعد مع كشف الذمم الدائنة.

5- التحقق من التصنيف: أي أن الذمم الدائنة مصنفة بشكل صحيح ،مثلا تجارية وغير تجارية، متداولة وغير متداولة. حيث يقوم المدقق بمراجعة أستاذ مساعد الذمم الدائنة وكشف الذمم لمعرفة مدى وجود تصنيفات غير ملائمة، علماً بأن الذمم الدائنة تصنف كقصيرة الأجل مهما زادت فترة الإئتمان.

6- الفاصل الزمني :حيث يتحقق المدقق من أن الالتزامات مسجلة في الفترة المناسبة، وذلك باختبارات فترة الحد الفاصل التي تم ذكرها في تدقيق الاهداف السابقة.

7- التحقق من الالتزامات، وهذا يقابل الملكية بالنسبة للاصول، حيث يقوم المدقق باختبار كشوفات الموردين واستخدام المصادقات للتحقق من أن الالتزامات المسجلة تخص المنشأة ونشأت عن العمليات الخاصة بها.

8- التحقق من العرض والافصاح: حيث يتحقق المدقق من أن الالتزامات تم عرضها بشكل صحيح، وأنه تم فصل المتداولة عن غير المتداولة، بالاضافة إلى الفصل بين الدائنين وأوراق الدفع سواءً كانت قصيرة أم طويلة الأجل، بالاضافة إلى الإفصاح عن أية معلومات ضرورية مثل القيود التي تفرضها الجهات الموردة أو المقرضة على الشركة.

2.1 أوراق الدفع

أوراق الدفع تمثل التزامات موثقة بورقة تجارية (كمبيالة)، وورقة الدفع عبارة عن صك يمثل تعهد بدفع مبلغ معين في تاريخ محدد أو بعد فترة محددة، مقابل الحصول على سلعة أو أصل معين أو خدمة أو مبادلة التزام آخر. وقد تكون ورقة الدفع مكفولة أو غير مكفولة، وقد تكون بفائدة أو لا تحمل فائدة. أما الحسابات المرتبطة بأوراق الدفع فتشمل مصروف الفائدة والفائدة المستحقة والنقدية.

1.2.1 تدقيق أوراق الدفع:

إن منهجية المدقق في تدقيق أوراق الدفع هي نفس منهجية التدقيق العامة مع الأخذ بعين الاعتبار الأمور الخاصة بأوراق الدفع، سواءً فيما يتعلق بالرقابة الداخلية أو الاختبارات التفصيلية. أما فيما يتعلق بالرقابة الداخلية على أوراق الدفع فإن المدقق يهتم بالأمور التالية:

1- التحقق من التفويض بالعمليات الخاصة بأوراق الدفع سواءً كان التفويض يتعلق بإصدار ورقة الدفع أو يتعلق بالشيء الذي سيتم الحصول عليه في هذه العملية مثل

القرض أو السلعة أو أصل آخر. ويتحقق المدقق من التفويض بالقرارات الخاصة بهذه الأمور من حيث القيم والفوائد والمدة وغيرها. ويشمل أيضاً التفويض فيما يتعلق بتسديد الورقة أو تجديدها أو تغيير شروطها.

2- التحقق من الاجراءات الرقابية الخاصة بمتابعة أوراق الدفع، من حيث تسجيل القيود الخاصة بالفوائد وعمل التسويات الجردية ومتابعة تواريخ الاستحقاق.

3- التحقق من توافر التوثيق المستندي بالشروط الشكلية والقانونية سواءً كان ذلك يتعلق بأوراق الدفع نفسها، أو الدفاتر التي ينبغي التسجيل فيها، والمستندات التي تؤيد العمليات الخاصة بها.

4- التحقق من وجود فصل بين الجهات التي تتولى الموافقة على إصدار هذه الأوراق وتلك التي تتولى الاحتفاظ بها ومتابعة تواريخ استحقاقها، ومدى توافر الفحص الداخلي المستقل لهذه الأوراق والعمليات الخاصة بها.

2.2.1 الاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية الخاصة بأوراق الدفع:

يقوم المدقق ببعض الاجراءات التحليلية الخاصة بأوراق الدفع التي تزوده بأدلة عن مدى معقولية أوراق الدفع والحسابات الخاصة بها من مصروف فوائد وفوائد مستحقة وذلك عن طريق المقارنات، والقيام بعمليات احتساب الفوائد على أساس معدلات (متوسطات)، ومن ثم القيام بعملية المقارنة. أما فيما يتعلق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة فإن المدقق يهتم بشكل رئيس بالأهداف الخاصة بالاكتمال والدقة والعرض والافصاح، ولكنه أيضاً يتحقق من بقية الأهدف. إلا أن المدقق غير مهتم بهدف القيمة القابلة للتحقق سواءً فيما يتعلق بأوراق الدفع أو بقية الالتزامات، وفيما يلي توضيح لأهداف التدقيق الخاصة بأوراق الدفع:

1- التحقق من الوجود: وهذا يعني التحقق من أن أوراق الدفع هي التزامات قائمة وناتجة عن عمليات تخص المنشأة. ويمكن أن يقوم المدقق باستخدام المصادقات وخاصة العمياء، بالإضافة إلى اختبار عينة من حسابات أوراق الدفع الظاهرة في كشف أوراق

الدفع ومطابقتها مع فواتير الموردين ومستندات الاستلام ومع المستندات الأخرى مثل تلك الخاصة بالقروض إذا كانت أوراق مقابل إقتراض.

2- التحقق من الاكتمال: ويعني التحقق من أن كافة أوراق الدفع الخاصة بالمنشأة والتي نشأت عن عمليات المنشأة مسجلة بالكامل دون تخفيض فيها. ويمكن أن يستخدم المدقق بعض الاختبارات للفترة اللاحقة ،مثل القيام بفحص عينة من المدفوعات النقدية والتحقق من مدى وجود التزام يقابلها. وقد يستخدم المصادقات وذلك من البنوك التي تتعامل معها المنشأة.

3- التحقق من الدقة: ويعني ذلك التحقق من أن أوراق الدفع تظهر بقيمها الصحيحة وذلك من خلال نفس الاختبارات المستخدمة في التحقق من الوجود والاكتمال.

4- التحقق من الربط بين التفصيلات: ويعني ذلك مطابقة الاستاذ العام مع الاستاذ المساعد مع كشف أوراق الدفع.

5- التحقق من التصنيف: أي أن أوراق الدفع مصنفة بشكل صحيح، مثلا تجارية وغير تجارية، متداولة وغير متداولة. حيث يقوم المدقق بمراجعة أستاذ مساعد أوراق الدفع وكشف أوراق الدفع.

6- الفاصل الزمني :حيث يتحقق المدقق من أن أوراق الدفع مسجلة في الفترة المناسبة وذلك باختبارات فترة الحد الفاصل التي تم ذكرها في تدقيق الاهداف السابقة .

7- التحقق من الالتزامات، أي أن أوراق الدفع تمثل التزام يخص المنشأة ونتجت عن العمليات الخاصة بها.

8- التحقق من العرض والافصاح: حيث يتحقق المدقق من أن أوراق الدفع تم عرضها بشكل صحيح، وتم فصل المتداولة عن غير المتداولة، بالاضافة إلى الفصل بين الدائنين وأوراق الدفع سواءً كانت قصيرة أم طويلة الأجل، بالاضافة إلى الافصاح عن أية معلومات ضرورية مثل القيود التي تفرضها الجهات الموردة أو المقرضة على الشركة.

2. الالتزامات طويلة الأجل

الالتزامات طويلة الأجل تشمل أوراق الدفع طويلة الأجل والسندات والديون الأخرى التي تكون برهن، وهذه الالتزامات تكون مدتها تزيد عن السنة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول. وأما منهجية المدقق في تدقيق هذه الديون فلا تختلف عن منهجية التدقيق العامة حيث يقوم بدراسة وفهم نظام العميل فيما يخص هذه الالتزامات، ويقوم بتقدير المخاطر المتأصلة ومن ثم مخاطر الرقابة ليحدد بعد ذلك إختبارات الرقابة واختبارت العمليات والاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة. وعادةً ما تشمل الاختبارات التفصيلية: القيام بالفحص المستندي والتحقق من توافر التفويض المناسب للقيام بالعمليات الخاصة بهذه الديون، والحصول على المصادقات والقيام بعمليات الاحتساب. وفيما يلي بيان تفصيلي بالاختبارات التي يقوم بها المدقق للسندات كمثال على الالتزامات طويلة الأجل:

1- التحقق من الأرصدة الافتتاحية للسندات والحسابات التابعة لها سواءً كان هناك خصم إصدار أو علاوة إصدار، بالاضافة إلى التحقق من الرصيد الافتتاحي للفوائد المستحقة. وفي هذه الحالة يراعي المدقق التحقق من صحة تدوير الأرصدة ومن تطبيق نفس السياسات المحاسبية.

2- الحصول على كشوفات من الادارة عن السندات القائمة وأية تعديلات عليها خلال السنة سواءً تتعلق بتسديدها أو تحويلها إلى أسهم أو زيادتها بإصدارات جديدة والقيام بالتحقق من صحة هذه الكشوفات ومقارنتها مع الدفاتر للتحقق من تسجيل القيود الخاصة بها.

3- التحقق من الشروط الخاصة بعمليات الاصدار سواءً كان ذلك يتعلق بنوع السندات ومدتها وفوائدها وتواريخ إصدارها والخصم أو العلاوة وكيفية التسديد ومراجعة عقود السندات.

4- التحقق من توافر متطلبات قانون الشركات الخاصة بإصدار السندات.

5- التدقيق المستندي للتحقق من الحدوث والاكتمال وذلك إبتداءً من محاضر الاجتماعات التي تمت فيها الموافقة على العمليات الخاصة بهذه السندات ومتابعة ذلك إلى القوائم المالية، أو القيام بالتدقيق إبتدءً من القوائم المالية إلى المستندات.

6- القيام بعمليات الاحتساب للفوائد والخصم أو العلاوة.

7- الحصول على مصادقات من المقرضين.

8- التحقق من عملية العرض الصحيح لهذه السندات والحسابات المقابلة لها ومراعاة تحويل الجزء المستحق في السنة القادمة كالتزام قصير الأجل (إذا كانت السندات تسدد على أقساط). والتحقق من عملية الافصاح عن الضمانات المقدمة لحملة السندات وأية رهونات.

9- القيام ببعض الإجراءات التحليلية الخاصة بالسندات وبالديون طويلة الأجل بشكل عام، من أجل الحصول على أدلة عن معقولية هذه الحسابات بمقارنتها بالسنوات السابقة، وكذلك من أجل تقويم قدرة الشركة على الاستمرار. ومن أمثلة هذه النسب معدل تغطية الفوائد، ونسبة الديون طويلة الأجل إلى إجمالي الأصول ونسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية بالاضافة إلى النسب الخاصة باجمالي الديون.

3. حقوق الملكية

تمثل حقوق الملكية حقوقاً على الأصول لمالكي المنشأة بعد الأخذ بعين الاعتبار حقوق الآخرين على هذه الأصول والمتمثلة في الالتزامات. ويختلف تفصيل حقوق الملكية وشكلها باختلاف نوع الملكية. ففي المشروع الفردي يتكون حق الملكية من رأس مال صاحب المشروع، وفي شركات الأشخاص تتكون حقوق الملكية من رؤوس أموال الشركاء. أما في الشركات المساهمة العامة فإن حقوق الملكية تتكون من عدة تقسيمات، وبشكل أساس فهي تتكون من رأس المال المدفوع والأرباح المدورة. أما رأس المال المدفوع فيتمثل في رأس مال الأسهم والذي قد يشمل الأسهم العادية والممتازة وعلاوات الاصدار الخاصة بكل نوع من هذه الأسهم. أما بالنسبة للأرباح المدورة فهي تمثل الرصيد المتراكم للأرباح التي

تحتفظ بها الشركة دون توزيع. إن هذه التفرعات في حقوق الملكيـــة للـــشركات المـــساهمة العامة تتطلب إهتماماً خاصاً من الادارة في الرقابة الداخلية على هذه الأمور، وكذلك تتطلب إهتماماً خاصاً من مدقق الحسابات بهذه التقسيمات.

1.3 الرقابة الداخلية على حقوق الملكية

تولي الادارة عناية خاصة بالرقابة الداخلية على حقوق الملكية فـــي الـــشركات المـــساهمة العامة بسبب تعقيد هذا الجزء في هذه الشركات وبسبب التفرعات الموجودة فيه. ولذلك على الادارة أن تراعي توفير كافة المبادئ الرقابية والتي تشمل التفويض وتحديـــد المـــسؤوليات والحماية والفصل بين المهام والتوثيق والفحص الداخلي المستقل، وفيما يلي توضـــيح لهـــذه المباديء بالتطبيق على حقوق الملكية:

1- تحديد المسؤوليات: وهي من أساسيات مبادئ الرقابة الداخلية، وذلك بأن يتم تعيين المسؤوليات الخاصة بالأشخاص، حيث أن الرقابة تكون فعّالة عندما يكون هناك شخص واحد محدد مسؤول عن مهمة معينة، وفيما يتعلق بحقوق الملكية فيحدد أشخاص معينون للموافقة على العمليات الخاصة بالاصدارات أو غيرها.

2- التفويض: ويتمثل ذلك بتحديد جهة محددة للموافقة على العمليات الخاصة بحقوق الملكية، وغالباً ما يكون مجلس الادارة هو صاحب القرار فيما يتعلق بهذه العمليات والتي قد تتمثل في الموافقة على إصدار الأسهم وإعادة شرائها وتحديد القيم الخاصة بها وكل ما يتعلق بها من أمور والموافقة على التوزيعات النقدية وتوزيعات الأسهم وتجزئة الأسهم وخصائص الأسهم والتحويلات بينها وغير ذلك من أمور هامة.

3- الفصل بين المهام: حيث يجب الفصل بين مهمة من يوافق على القيام بالعمليات كما هو مذكور أعلاه، ووظيفة من يتولى متابعة عملية الاصدار والتسجيل وقبض النقدية أو دفعها. ولا بد من الفصل بين وظيفة من يحتفظ بسجل شهادات الأسهم والاستاذ المساعد لرأس مال الأسهم. حيث يعتبر الأول كسجل تاريخي لما يتعلق بأسهم الشركة ولجميع الاصدارات والالغاءات من حيث العدد والقيمة الاسمية والمالك والتواريخ

المتعلقة بذلك. أما الأستاذ المساعد فيبين الأسهم المصدرة القائمة مفصلة حسب المالكين في أي لحظة ويجب أن يكون متطابقاً مع سجل الأسهم.

4- التوثيق المناسب، من حيث توفير كافة المستندات والسجلات بالكيفيات المناسبة لتلبية الاحتياجات، وهذا يتعلق بشهادات الأسهم وسجل الشهادات ودفتر الاستاذ بالاضافة إلى المستندات المستخدمة في الدورات التشغيلية الأخرى التي تشترك مع هذه الدورة مثل النقدية.

5- الفحص الداخلي المستقل للعمليات الخاصة بحقوق الملكية.

2.3 تدقيق حسابات حقوق الملكية

فيما يتعلق باختبارات الرقابة الداخلية يقوم المدقق باستخدام نفس الوسائل التي يستخدمها في اختبارات الرقابة للحسابات والدورات الأخرى، ويتركز الاهتمام على التحقق من المباديء الرقابية المذكورة أعلاه.

أما فيما يتعلق بالاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة فإن المدقق يقوم بالاختبارات التي تؤدي إلى التحقق من الأهداف الخاصة بالحدوث والاكتمال والدقة لعمليات حقوق الملكية، وكذلك الدقة والعرض والافصاح لأرصدة هذه الحسابات.

إن التحقق من الحدوث والاكتمال والدقة الخاصة بالعمليات لا يختلف عما يقوم به المدقق بالنسبة للعمليات الأخرى في المنشأة، حيث يتركز الاهتمام على الفحص المستندي لمحاضر اجتماعات مجلس الادارة ومن ثم متابعة تأثير ما تم إقراره في تلك المحاضر للتحقق من أنه تم تسجيله بالكامل، والتحقق من دقة ذلك بناءً على ما تم إعتماده في تلك المحاضر. وكذلك يقوم المدقق بعملية التحقق من الحدوث وذلك بمقارنة الاستاذ المساعد مع سجل الأسهم مع محاضر الاجتماعات. ونظراً لأهمية هذه الحسابات فإن المدقق يقوم بالتحقق من كافة العمليات الخاصة بها.

وللتحقق من دقة الأرصدة الظاهرة في الميزانية فإن المدقق يقوم بإجراءات أخرى بالاضافة لما قام به في تدقيق العمليات، حيث يقوم بالحصول على المصادقات من الكفيل المسؤول عن عملية إصدار الأسهم، وبعد ذلك يقوم بالتحقق من دقة الأرصدة عن طريق القيام بعمليات الاحتساب الخاصة بقيم رأس المال والحسابات الأخرى. وكذلك يقوم المدقق

بالتحقق من العرض المناسب لحسابات حقوق الملكية وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية والافصاح عن المعلومات الضرورية.

وفيما يتعلق بالتوزيعات النقدية وتوزيعات الأسهم فإن المدقق يهتم كذلك بالعمليات الخاصة بها من حيث الحدوث والاكتمال والدقة بعد التحقق من الرقابة الداخلية الخاصة بها وخاصةً فيما يتعلق بالتفويض المناسب. ويهتم المدقق بأرصدة التوزيعات المستحقة من حيث الدقة والوجود والاكتمال.

وكذلك يقوم المدقق بالتحقق من الأرباح المدورة وتفصيلاتها والعمليات التي أثرت عليها. ولذلك يتوجه إهتمام المدقق الى رصيد أول المدة للتحقق مما إذا تم تدويره بالشكل الصحيح وفيما إذا كان هناك تعديلات تخص الفترات السابقة، ومن ثم يتحقق من دقة إضافة صافي الدخل الخاص بالسنة الحالية وتنزيل التوزيعات منه.

وفيما يلي بعض الاجراءات التي يقوم بها المدقق ضمن برنامج تدقيق حقوق الملكية:

1- دراسة وفهم الرقابة الداخلية على حسابات حقوق الملكية.

2- التحقق من الأرصدة الافتتاحية من ناحية دقة الأرصدة وصحة تدويرها والسياسات المحاسبية المطبقة.

3- مراجعة محاضر الاجتماعات وخاصة محاضر إجتماعات مجلس الادارة للتحقق من القرارات الخاصة بحقوق الملكية وإنعكاس ذلك على الحسابات.

4- مراجعة مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية حسب قانون الشركات.

5- الحصول على كشوفات تفصيلية خاصة من الادارة تبين حسابات حقوق الملكية والتغيرات التي حصلت فيها، ومن ثم قيام المدقق بالتحقق من هذه الكشوفات بالمقارنة مع قرارات مجلس الادارة والقيام بعمليات الاحتساب.

6- القيام بالاجراءات التحليلية باستخدام النسب المعروفة مثل معدل العائد على حقوق الملكية وربحية السهم ونسبة التوزيعات وسعر السهم إلى ربحيته والقيام بالمقارنات مع السنوات السابقة أو مع معايير المدقق ومعايير الصناعة والشركات المماثلة.

7- الفحص المستندي لحسابات رأس المال المدفوع (رأس مال الأسهم وعلاوة الاصدار).

8- الفحص المستندي لحساب الأرباح المدورة.

9- فحص أسهم الخزينة من حيث شهادات الأسهم والعدد والقيمة الاسمية والتكلفة والقيود الخاصة بها.

10-التحقق من الأسهم القائمة ومقارنتها مع سجل الأسهم.

11- التحقق من العرض والافصاح وفقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية والأنظمة والقوانين.

ملخص الفصل

تناول هذا الفصل تدقيق الالتزامات المتداولة بالتركيز على الذمم الدائنة وأوراق الدفع. فقد تم بيان طبيعة الذمم الدائنة والرقابة الداخلية عليها، حيث أن الذمم الدائنة ترتبط بدورة المشتريات بالاضافة إلى ارتباطها بالمدفوعات النقدية والحسابات الأخرى في دورة الحيازة. ومن ثم تم توضيح الاجراءات الرقابية على هذه الذمم والاختبارات التفصيلية التي يقوم بها المدقق للتحقق من أهداف الوجود والاكتمال والدقة والتصنيف والربط بين التفصيلات والفاصل الزمني والعرض والافصاح والالتزام. حيث تم التأكيد على أن المدقق يهتم باكتمال الذمم أكثر من اهتمامه بالحدوث لأن الادارة قد تميل إلى تخفيض الذمم الدائنة وليس تضخيمها. وكذلك فإن المدقق لا يهتم بالهدف الخاص بالقيمة القابلة للتحقق لأن هذا الهدف لا يتعلق بالالتزامات. كذلك تم بيان ما يتعلق بتدقيق أوراق الدفع بشكل مختصر، علماً بان الأهداف التي يهتم بها المدقق هي نفس الأهداف المذكورة في حالة تدقيق الذمم الدائنة مع إختلاف في الاجراءات بسبب اختلاف بعض المستندات ذات العلاقة. أما بالنسبة للالتزامات طويلة الأجل فقد تم التركيز على الاختبارات التي يقوم بها المدقق لتدقيق المسندات باعتبارها أكثر أنواع الالتزامات تعقيداً وتفصيلاً. وركز هذا الفصل أيضاً على تدقيق حسابات حقوق الملكية للشركات المساهمة العامة لكونها تتميز بتعقيدها وكثرة تفصيلاتها. حيث تم بيان إجراءات تدقيق رأس المال والأرباح المدورة.

أسئلة وتمارين الفصل

أولاً: الأسئلة

1- ما هو المقصود بالالتزامات.

2- بين الفرق بين الالتزامات المتداولة وغير المتداولة.

3- ما هي الحسابات التي ترتبط بالذمم الدائنة.

4- ما هي الدورة التي تكون أكبر إرتباطاً بالذمم الدائنة.

5- ما هي الاجراءات الرقابية الضرورية الخاصة بالذمم الدائنة.

6- ما هي أهداف التدقيق التي يهتم بها المدقق في حالة القيام بالاختبارات التفصيلية لأرصدة الذمم الدائنة.

7- ما هو هدف التدقيق الخاص بالأرصدة ولكنه ليس من ضمن الاهتمامات الخاصة بتدقيق أرصدة الالتزامات.

8- لماذا لا يهتم المدقق بهدف الحدوث الخاص بالالتزامات بشكل كبير.

9- ما هو المقصود بأوراق الدفع.

10- ما هي الأسباب التي تؤدي الى نشوء ورقة الدفع.

11- ما هي الحسابات المرتبطة بأوراق الدفع.

12- ما هي الاجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من كل هدف من أهداف تدقيق الأرصدة لحسابات أوراق الدفع.

13- ما هي مكونات حقوق الملكية في كل من المشروع الفردي وشركات الأشخاص والشركات المساهمة العامة.

14- بين مكونات رأس المال المدفوع.

15- وضح الفرق بين رأس مال الأسهم وعلاوة الاصدار.

16- ما هي إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق للتحقق من رأس مال الأسهم.

17- ما هي مكونات الأرباح المدورة، وما هي إجراءات تدقيق الأرباح المدورة.

18- ما هي إهتمامات المدقق فيما يتعلق بالتوزيعات النقدية وتوزيعات الأسهم.

ثانياً: أسئلة الاختيار من متعدد

1- أي الأهداف التالية يكون المدقق أقل إهتماماً به عند تدقيق أرصدة الذمم الدائنة:

أ- الوجود.

ب- الاكتمال.

ج- الدقة.

د- الربط بين التفصيلات.

2- عند التحقق من تقييم الذمم الدائنة فإن المدقق يكون أقل اهتماماً بـــ:

أ- الدقة.

ب- الربط بين التفصيلات.

ج- القيمة القابلة للتحقق.

د- الفاصل الزمني.

3- أي الأمور التالية يتعلق بالاختبارات التفصيلية لأرصدة حقوق الملكية:

أ- التحقق من أن عمليات رأس المال مسجلة بالكامل.

ب- التحقق من أنه تم الافصاح عن أرصدة رأس المال المدفوع بالشكل الصحيح.

ج- التحقق من الترخيص بجميع عمليات رأس المال.

د- كل ما ذكر أعلاه.

4- قيام المدقق بمطابقة كشف أوراق الدفع مع الاستاذ العام يتعلق بهدف:

أ- الاكتمال.

ب- الربط بين التفصيلات.

ج- الدقة.

د- الوجود.

5- أي الأهداف التالية يعتبر من أهداف تدقيق أرصدة حقوق الملكية:

أ- القيمة القابلة للتحقق.

ب- الحقوق.

ج- الالتزامات. د- لا شيء مما ذكر.

ثالثاً: التمارين

التمرين الأول: البيانات التالية تتعلق بإحدى شركات الأدوية للسنوات 2014 و2015

قائمة الدخل المقارنة عن الفترة المنتهية في 12/31

	2014	2015
صافي المبيعات	15000	20000
تكلفة المبيعات	9000	13000
مجمل الربح	6000	7000
المصاريف التشغيلية	4560	5260
صافي الدخل التشغيلي	1440	1740
مصروف الفائدة	240	240
صافي الدخل قبل الضريبة	1200	1500
ضريبة الدخل (30%)	360	450
صافي الدخل	840	1050

الميزانية كما في 12/31

	2014	2015
الأصول		
نقدية	500	300
مدينون (صافي)	800	1500
مخزون	1200	3000
أصول ثابتة (صافي)	5400	5170
مجموع الأصول	7900	9970
الالتزامات وحقوق الملكية		
التزامات متداولة	1000	2500
سندات، ؟%، قيمة اسمية 10 دنانير	2000	2000
أسهم ممتازة، 8%، قيمة اسمية 10 دنانير	1500	1500
أسهم عادية، 5 د قيمة اسمية	1000	1000
أرباح مدورة	2400	2970
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	7900	9970

قائمة التغيرات في الأرباح المدورة المقارنة عن الفترة المنتهية في 12/31

	2014	2015
الأرباح المدورة في 1/1	1960	2400
صافي الدخل	840	1050
المجموع	2800	3450
توزيعات نقدية على الأسهم الممتازة	120	120
توزيعات نقدية على الأسهم العادية	280	360
الأرباح المدورة في 12/31	2400	2970

معلومات إضافية:

- سعر السهم السوقي الحالي 6 دنانير، وخلال عام 2014 كان يباع بقيمة 4.5 دنانير.
- الأسهم الممتازة غير مجمعة الأرباح وقابلة للتحويل بمعدل 1 : 2
- السندات قابلة للتحويل بمعدل 1 : 2، ولم يحصل تغيير على السندات خلال السنتين.
- معدل العائد على سندات فئة Aa 15%.
- عدد أيام السنة 365 يوم.

المطلوب:

1- بين الاجراءات التي يمكن أن تقوم بها للتحقق من أهداف تدقيق أرصدة حسابات الالتزامات وحقوق الملكية الظاهرة في القوائم المالية.

2- ما هي الاجراءات التحليلية التي يمكن أن تقوم بها لتكوين فكرة عن معقولية أرصدة هذه الحسابات.

3- قم باحتساب كافة النسب المالية التي يمكن أن تساعدك في الحكم على معقولية أرصدة الالتزامات وحقوق الملكية وفي إمكانية التعرف على التحريفات في هذه الأرصدة.

أسئلة البحث والمناقشة:

1- كمدقق حسابات، قم بدراسة تحليلية ناقدة للعرض والافصاح الخاص بحقوق الملكية في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الأردنية.

2- قم بدراسة ميدانية لوصف منهجيات تدقيق حقوق الملكية المتبعة في مكاتب التدقيق الأردنية.

قائمة المصطلحات الأساسية باللغة الانجليزية

Acceptable Audit Risk	مخاطر التدقيق المقبولة
Accounting and Compilation Services	المحاسبة وخدمات التحضير
Accounting Controls	الرقابات المحاسبية
Accounting Estimates	التقديرات المحاسبية
Accounting System	النظام المحاسبي
Adequate Plan of Organization	الهيكل التنظيمي المناسب
Administrative Controls	الرقابات الادارية
Adverse Opinion	رأي مخالف (معاكس)
Agreed- upon Procedures	إجراءات متفق عليها
Analytical Description	الوصف التحليلي
Analytical Review	المراجعة التحليلية
Analytical Review Risk	مخاطر المراجعة التحليلية
Application Controls	رقابات التطبيق
Approved vendor's master file	ملف الموردين المصرح التعامل معهم
Assurance Services	خدمات التأكيد
Attestation Services	خدمات التصديق
Attributes Sampling	معاينة الصفات
Audit Committee	لجنة التدقيق
Audit Evidence	أدلة التدقيق
Audit Risks	مخاطر التدقيق
Audit Sampling	المعاينة في التدقيق
Auditing With the Computer	التدقيق باستخدام الحاسوب
Auditing Around the Computer	التدقيق حول الحاسوب
Auditing Standards	معايير التدقيق
Auditing Through the Computer	التدقيق من خلال الحاسوب
Bank Reconciliation	تسوية البنك
Certified Public Accountant	محاسب قانوني مرخص
Civil Responsibility	مسؤولية مدنية
Clustering Sampling	المعاينة العنقودية

Commissions	العمولات
Common law	القانون العام
Competence	الكفاءة
Complete Audit	التدقيق الكامل
Complete Detailed Audit	التدقيق الكامل التفصيلي
Complete voucher packet	المجموعة المستندية الكاملة
Completeness	الاكتمال
Complexity	التعقيد
Compliance Audit	تدقيق الالتزام
Compulsory Audit	التدقيق الالزامي
Computer Assisted Audit Techniques (CAATs)	طرق التدقيق المساعدة باستخدام الحاسوب
Computer Auditing	تدقيق الحاسوب
Confidence Factor	معامل الثقة
Confidentiality	السرية
Confirmations	المصادقات
Conflict of Interests	تضارب المصالح
Consequence	الأثر المتوقع (النتيجة)
Constructive fraud	الغش الاستدلالي
Consultations	الاستشارات
Contingency Plan	خطة الطواريء
Contingent Fees	الأتعاب المشروطة
Contingent Liabilities	الالتزامات المحتملة (الطارئة)
Continuous Audit	التدقيق المستمر
Contract law	قانون العقد
Contributory Negligence	الاهمال المشترك
Control Environment	البيئة الرقابية
Control Procedures	الاجراءات الرقابية
Criminal Liability	المسؤولية الجنائية
Custom- Designed Programs	برامج مصممة لأغراض خاصة
Customer Order	أمر العميل
Delegation	التفويض

Detection Risks	مخاطر الاكتشاف
Disclaimer of Opinion	الامتناع عن إبداء الرأي
Documentation	التوثيق
Economy	الاقتصاد (الوفر)
Effectiveness	الفاعلية
Efficiency	الكفاءة
Embedded Audit Module Approach	نموذج التدقيق المندمج مع نظام العميل
Engagement Letter	رسالة الارتباط (كتاب التعيين)
Examination	الفحص
Existence or Occurrence	الوجود أو الحدوث
Expansion Factor	معامل التوسع
Expectations Gap	فجوة التوقعات
External Audit	التدقيق الخارجي
Faithful Representation	التمثيل الصادق
Final Audit	التدقيق النهائي
Financial Statements Fraud	غش القوائم المالية
Financial Statements Audit	تدقيق القوائم المالية
Flow Charts	خرائط التدفق أو الانسياب
Fraud	الغش، الإحتيال
General Controls	الرقابات العامة
General or Personal Standards	المعايير العامة أو الشخصية
Generalized Audit Software	برامج التدقيق الجاهزه (العامة)
Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)	معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً
Government Auditors	المدققون الحكوميون
Gross negligence	الاهمال الجسيم
Independence	الاستقلالية
Information Risk	خطر المعلومات
Inherent Risks	المخاطر المتأصلة (الموروثة)
Inputs Controls	رقابات المدخلات
Inquiries	الاستفسارات

Inspection	التفتيش
Integrated Test Facility	طريقة الاختبارات المتكاملة
Internal Audit	التدقيق الداخلي
Internal Check	الضبط الداخلي
Internal Control Questionnaire	إستبانة الرقابة الداخلية
Internal Control System	نظام الرقابة الداخلية
International Standards on Auditing (ISA)	معايير التدقيق الدولية
Introductory Paragraph	فقرة المقدمة
Judgmental or Non-statistical Sampling	المعاينة الحكمية (غير الاحصائية)
Management Assertions	تأكيدات الادارة
Materiality	المادية
Materiality Level	مستوى المادية
Misappropriation of Assets	إساءة إستخدام الأصول
Monetary Unit Sampling (MUS)	معاينة الوحدة النقدية
Negative Confirmations	المصادقات السلبية
Negative reporting	التقرير السلبي
Neutrality	الحياد
Non – Sampling Risk	مخاطر غير العينات
Non-probabilistic	غير إحتمالي
Non-Standard Report	التقرير غير المعياري
Objectively and Impartially	الموضوعية والاستقامة
Objectivity	الموضوعية
Observation	الملاحظة
Open purchase orders	أوامر الشراء المفتوحة
Operational Audit	التدقيق التشغيلي
Opinion Paragraph	فقرة الرأي
Optional Audit	التدقيق الاختياري
Ordinary negligence	الاهمال العادي
Output Controls	رقابات المخرجات
Parallel Simulation	المحاكاة الموازية

Partial Audit	التدقيق الجزئي
Permanent File	الملف الدائم
Petty Cash Fund	صندوق المصروفات النثرية
Physical Examination	الفحص الفعلي
Positive Confirmations	المصادقات الايجابية
Positive reporting	التقرير الايجابي
Presentation and Disclosure	العرض والافصاح
Probabilistic	إحتمالي
Processing Controls	رقابات التشغيل
Professional Code of Conduct	دليل السلوك المهني
Professional Requirements	المتطلبات المهنية
Professional Responsibility	المسؤولية المهنية
Purchase order	أمر الشراء
Purchase requisition	طلب الشراء
Purchase transaction file	ملف عمليات المشتريات
Qualified Opinion	الراي المتحفظ (غير النظيف)
Quality Control	الرقابة على الجودة
Random Sampling	المعاينة العشوائية
Receiving report	تقرير أو مستند الاستلام
Recklessness	التهور والطيش
Relevant	مناسبة، ملائمة
Reliable	ذات مصداقية (موثوقية)
Remittance Advice	إشعار التحويل
Remoteness Gap	فجوة البعد
Reperformance	إعادة التشغيل، إعادة الأداء
Representative Samples	العينات الممثلة
Review	المراجعة (الاطلاع)
Rights and Obligations	الحقوق والالتزامات
Risk of Incorrect Acceptance	مخاطر القبول الخاطيء
Risk of Incorrect Rejection	مخاطر الرفض الخاطيء
Risk of Overreliance	مخاطر زيادة الاعتماد

Risk of Underreliance	مخاطر قلة الاعتماد
Risk-Based Approach	الطريقة المبنية على أساس المخاطر
Sales Invoice	فاتورة المبيعات
Sales Journal	يومية المبيعات
Sales Order	أمر البيع
Sampling error	خطأ المعاينة
Sampling Methods	طرق المعاينة
Sampling Risk	مخاطر العينات
Scope Paragraph	فقرة النطاق أو المجال
Shipping Documents	مستندات الشحن
Standard Audit Report	تقرير التدقيق المعياري
Standards of Field Work	معايير العمل الميداني
Standards of Reporting	معايير التقرير
Stratified Sampling	المعاينة الطبقية
Substantive Tests Risk	مخاطر الاختبارات الجوهرية
Sufficiency of Evidence	كفاية الدليل
Supervision	الاشراف
Suspense files	الملفات المعلقة
Systematic Process	عملية منتظمة
Systematic Sampling	المعاينة المنتظمة
Systems Based Approach	الطريقة المبنية على النظم
Systems Development	تطوير النظم
Temporary File	ملف مؤقت
Test Data	البيانات الاختبارية
Test-Check Audit	التدقيق الاختباري
Tort law	قانون الضرر
Valuation and Allocation	التقويم والتوزيع
Vendor's invoice	فاتورة المورد او البائع
Verifiability	القابلية للتحقق

المراجع العربية

- الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونين IFAC ، (2014). معايير التدقيق الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، عمان، الأردن.
- أزمقنا، تيسير أحمد، 1994، تعزيز قبول التدقيق الداخلي في الشركات المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الباز، مصطفى علي، 1999، استخدام نظرية السببية في التنبؤ بفجوة التوقعات بين مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية: دراسة ميدانية على محافظات القناة في جمهورية مصر العربية، المجلة العربية للمحاسبة، مج 3، ع 1، ص ص 65-106.
- البنك الدولي، 1997، رقابة الأداء للأجهزة العليا للرقابة في الدول الآسيوية، ترجمة ديوان المحاسبة الأردني.
- أبو حشيش، خليل عواد حسن، 1994، التدقيق التشغيلي الشامل على أموال المجالس البلدية في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- التميمي، هادي، (1999). المدخل إلى التدقيق. عمان: مركز كحلون للكتب.
- الجريدة الرسمية: مديرية المطابع العسكرية، (1987). نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين رقم (42) لسنة 1987. عمان، الأردن.
- الجريدة الرسمية: مديرية المطابع العسكرية، (1989). قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985. عمان، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي، 2002، مسؤولية المدقق بشأن التقرير عن القوائم المالية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، نيسان، عدد 49، ص ص. 19-23.
- جمعة، أحمد حلمي، 2005، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيعن عمان، الطبعة الثانية.

- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، (2003). قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية رقم 73. مجلة المدقق ، ع 55، عمان.
- جمعية مدققي الحسابات القانونين الأردنيين،(1990). " قرار مجلس إدارة الجمعية رقم (54) بتاريخ 1989/3/13م"، مجلة المدقق، العدد الأول، عمان، ص(2).
- حجير، إسماعيل مصباح، 2001، فجوة التوقعات ومسؤوليات المدققين من وجهة نظر المستثمرين في الأردن، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان.
- الحسني، صادق وعبد خرابشة، 2000، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات، مج 27، عدد 2، ص ص. 331- 358.
- حمادة، عبدو، (2002). دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة المعلومات المحاسبية في بيئة الحاسوب، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
- حمدان، محمد، (1996). مدى تطبيق المدقق القانوني للإجراءات اللازمة للتوقع بالفشل والصعوبات المالية. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان.
- الحمود، تركي، ومحمود قاقيش وصايل رمضان، (1992). المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن. مجلة مؤتة للأبحاث والدراسات، مج 7، ع4، ص ص 97-122.
- الخريسات، حمدان، (1993). تقييم فعالية التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- خزاعلة، محمد، (2001). مسؤولية مدقق الحسابات في تعثر الشركات. بحث مقدم في المؤتمر العلمي الثالث، فندق هوليداي إن، عمان.
- خضير، مصطفى، (1996). المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات. جامعة الملك سعود، الرياض.
- دهمش، نعيم، 1985، تدقيق وتقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية، مجلة دراسات، مج 12، عدد 5 ، ص ص 203-268.

- الديات، الفريد، (2001). مدقق الحسابات والمسؤولية القانونية. بحث مقدم في المؤتمر العلمي الثالث، فندق هوليداي إن، عمان.
- الذنيبات، علي، (2002). بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها: دليل من الأردن. مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، مج30، ع1، ص ص 108-127.
- الذنيبات، علي، (2004). دراسة تحليلية ناقدة لمدى انسجام واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التدقيق الدولية. مجلة دراسات، الجامعة الأردنية، مج31، ع1، ص ص 10-22.
- السقا، السيد أحمد، 1997، المراجعة الداخلية: الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض.
- شريعة، بو بكر، (1994). مسؤولية المراجع الخارجي في ليبيا. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قاريونس، ليبيا.
- الشقور، عمر، (2000). مدى التزام البنوك التجارية الأردنية بمعايير التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الصبان، محمد سمير ومحمد الفيومي، 1990، المراجعة بين التنظير والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت.
- عبدلله، خالد أمين، (1986) علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الرابعة، عمان.
- عبدالله، خالد أمين ويوسف مصطفى سعادة، 1984، تقييم أداء ديوان المحاسبة الأردني: وجهة نظر تنموية، مجلة دراسات مج 11، عدد1، ص ص 223-240.
- عبدالله، نضال فريد محمد، 1998، رقابة ديوان المحاسبة في الأردن في ضوء مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ألأنتوساي)، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.
- العمرات، أحمد صالح (1990)، المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، ط1، عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.

References المراجع

- القاضي، حسين وحسين دحدوح، (1999). أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- المحاميد، اسعود محمد فاضل، 1999، نظم الرقابة المالية وأثرها على الأداء: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- مصطفى، صادق، (1995). تقييم المدقق الخارجي لوظيفة المدقق الداخلي – دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. القاهرة، مصر، ص 71-158
- المملكة الأردنية الهاشمية، وزارة الصناعة والتجارة، "قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997".
- المنظمة الآسيوية للهيئات العليا للرقابة المالية (أسوساي)، 1988، إعلان بالي بشأن دور الرقابة المالية في دعم الإصلاح للوصول إلى إدارة عامة وإدارة هيئات تتمتعان بالكفاءة العالية.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (أنتوساي)، 1977، إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية.
- المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (أنتوساي)، 1988، بيان سدني بشأن رقابة الأداء والرقابة المالية على الشركات العامة ونوعية الرقابة المالية، ترجمة طارق الساطي، مجلة الرقابة المالية، العدد1، السنة 7، تونس.
- الوردات، خلف عبد الله،(2002)، مهام التدقيق الداخلي ضمن معايير التدقيق الدولية والأمريكية، مجلة المدقق، العدد 51، عمان.

References

Accountancy (1992), "Expectation Gap Can Be Bridged", *Accountancy*, Nov., P. 11.

Adey, L. (1981), "The Audit Report 'Subject To'...Misunderstanding?", *Accountancy*, July, pp. 57-58.

Al-Duneibat, A. A. (1998), *Towards An Understanding of Auditing Change in the UK: The Case of the Development of the Unqualified Audit Report During the Period 1940-1993*, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Essex, Essex.

Alter, P. (1999), *Information Systems: A Management Perspective*, Addison-Wesley Educational Publishers Inc, USA.

Antonia, G. B. and Humphrey, C. (1992), "Beyond the Audit Expectations Gap: Learning From the Experiences of Britain and Spain", *European Accounting Review*, Vol. 1, No, 2, pp. 303-331.

Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S. (2006), Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, USA.

Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., (2014). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach. (9th ed.), New Jersey, Prentice Hall.

Arrington, C. E., Hillison, W. A., and Williams, P. F. (1983), "The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Auditor's Responsibility?", *Accounting and Business Research*, Vol. 13, No. 52, pp. 243-250

Ashton, R. H. and Willingham, J. J. (1988), "Using and Evaluating Audit Decision Aids", in Srivastava, R. J. and Rebele, J. (Eds.), Auditing Symposium IX: Proceedings of the 1988 Touche Ross/ University of Kansas Symposium on Auditing Problems, pp. 1-31.

Auditing Practices Committee (1978), *True and Fair*, Issue No. 7, APC, London.

Auditing Practices Committee (1990), *Guidance for Internal Auditors, Auditing Guideline*, APC, London.

Bailey, K. E., Bylinski, J. H. and Shields, M. D. (1983), "Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 355-370.

Basu, O. N. and Dirsmith, M. W. (1996), *The Coupling of the Symbolic and the Technical in An Institutionalized Context: The Negotiated Order of*

the GAO's Audit Reporting Process, Working Paper, The Pennsylvania state University, Pennsylvania.

Beck, G. W. (1973), "The Role of the Auditor in Modern Society: An Empirical Appraisal", *Accounting and Business Research*, Spring, pp. 117-22.

Belkaoui, A. (1978), "Linguistic Relativity in Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No. 2, pp. 97-104.

Belkaoui, A. (1989), "Accounting and Language", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 8, pp. 281-292.

Biggs, S. F., Messier, W. F. and Hansen, J. V. (1987), "A Descriptive Analysis of Computer Audit Specialists' Decision-Making Behavior in Advanced Computer Environments", *Auditing: A Journal of Practice and T*heory, Vol. 6, No. 2, pp. 1-21.

Boland, R. J. (1982), "Myth and Technology in the American Accounting Profession", *Journal of Management Studies*, Vol. 19, No. 1, pp. 109-127.

Boynton, W. C., Johnson, R. N. and Kell, W. G. (2006), *Modern Auditing*, John Wiley and Sons Inc., USA.

Brink, V. Z. (1984), "The Professional Internal Auditor- What?, Why?, and How?", *The Internal Auditor*, June.

British Institute of Management (1973), *Quarterly Review*, Vol. 3, No. 3.

Brown, P.R., (1983). Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function. Journal of Accounting Research, autumn PP.444-455

Butler, S. A. (1985), "Application of a Decision Aid in the Judgmental Evaluation of Substantive Test of Details Samples", *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 513-526.

Byington, S. R. and Sutton, S. G. (1991), "The Self Regulating Profession: An Analysis of the Political Monopoly Tendencies of the Audit Profession", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 315-30.

Carmichael, D. R. and Winters, A. J. (1982), "The Evolution of the Audit Reporting", in Nichols, D. R. and Stettler, H. F. (Eds), *Symposium VI: Proceedings of the 1982 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, University of Kansas, Kansas, pp. 1-20.

Carpenter, B. and Dirsmith, M. (1993), "Sampling and the Abstraction of Knowledge in the Auditing Profession: an Extended Institutional Theory

Perspective", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 1, pp. 41-63.
Carpenter, B., Dirsmith, M. W. and Gupta, P. P. (1994), "Materiality Judgments and the Audit Firm Culture: Social-Behavioural and Political Perspectives", *Accounting, Organizations and Society,* Vol. 19, Nos. 4/5, pp. 355-380.
Carpenter, V. L. and Feroz, E. H. (1992), "GAAP As A Symbol of Legitimacy: New York States Decision To Adopt Generally Accepted Accounting Standards", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 17, No. 7, pp. 613-643.
Cases, Van Nostrand Reinhold, Workingham.
Chambers, A. D. and Court, J. M. (1991), *Computer Auditing*, London, Pitman.
Chambers, R. J. and Wolnizer, P. W. (1991), "A True and Fair View of Position and Results: The Historical Background", *Accounting, Business and Financial History,* Vol. 1, No. 2, pp. 197-213.
Chandler, A. D. (1977), *The Visible Hand*, Harvard University Press, Cambridge.
Chastney, R. J. (1975), *True and Fair View- History, Meaning and Impact of the 4th Directive*, Occasional Paper 6, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London.
Chua, W. F. (1986), "Radical Developments in Accounting Thought", *The Accounting Review,* Vol. 61, No. 4, PP. 601-632.
Cook, A. (1997), "Requirement for a True and Fair View- a UK Standard-setter's Perspective", *The European Accounting Review,* Vol. 6, No. 4, pp. 693-704.
Cooke, R. (1990) "It Takes Two to Do the Audit Tango", *Accountancy,* October, pp. 23-24.
Cushing, B. E. and Loebbecke, J. K. (1986), "Comparison of Audit Methodologies of Large Accounting Firms', *Studies in Accounting Research*, No. 26, Sarasota, American Accounting Association.
Dewar, D. (1991), "The Audit of Central Government", in Sherer, M. and Turley, S, (Eds), *Current Issues in Auditing,* Paul Chapman, London, pp. 248-259.
Dicksee, L. R. (1967), *Auditing: A Practical Manual for Auditors,* 18th ed., Gee and Co., London.

Dzeng, S. C. (1994), "A Comparison of Analytical Procedure Expectation Models Using Both Aggregate and Disaggregate Data", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 13, No. 2, pp. 1-24.

Elliott, J. A. (1982), "'Subject to' Audit Opinions and Abnormal Security Returns", *Journal of Accounting Research*, Autumn, Vol. 20, Part II, pp. 617-638.

Estes, R. and Reimer, M. (1977), "A Study of the Effects of Qualified Auditors' Opinions on Bankers Lending Decisions", *Accounting and Business Research*, Autumn, pp. 250-9.

Faster R.D., (1986). The External Auditors Use of Internal Audit staff, The Internal Auditor, Feb.

Ferrier, R. (1991), "Auditing Standards and Guidelines", in Sherer, M. J. and Turley, S. (Eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing Ltd., London.

Firth, M. (1979), "Qualified Audit Reports and Bank Lending Decisions", *Journal of Bank Research*, Winter, pp. 273-241.

Firth, M. (1980), "A Note on the Impact of Audit Qualifications on Lending and Credit Decisions", *Journal of Banking and Finance*, Vol. 4, No. 3, pp. 257-267.

Fischer, M. J. (1996), "'Real-izing' The Benefits of New Technologies As A Source of Audit Evidence: An Interpretive Field Study", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, Nos. 2/3, pp. 219-242.

Fischer, M. J. and Dirsmith, M. W. (1995), "Strategy, Technology, and Social Processes Within Professional Culture: A Negotiated Order, Ethnographic Perspective", *Symbolic Interaction*, Vol. 18, No. 4, pp. 381-412.

Flint D. (1971), "The Role of the Auditor in Modern Society: An Explanatory Essay", *Accounting and Business Research*, Autumn, pp. 287-293.

Flint, D. (1982), *A True and Fair View in Company Accounts*, Gee & Co. for the Institute of Chartered Accountants of Scotland, Edinburgh.

Flint, D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, MacMillan, London.

Fogarty, T. J., Heian, J. B. and Knutson, D. L. (1991), "The Rationality of 'Doing Nothing': Auditors' Responses to the Legal Liability in an Institutionalised Environment", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 3, pp. 201-26.

Gaa, J. C. (1991), "The Expectations Game: Regulation of Auditors By government and the Profession", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 2, No. 1 .pp. 83-107.

Garrison, M. J. and Hansen, J. D., (1999). Using the Engagement Letter to Limit Auditors' Professional Liability Exposure. the Ohio journal.

Gilmore, C. and Willmott, H. (1992), "Company Law and Financial Reporting: a Sociological History of the UK Experience", in Bromwich, M. and Hopwood, A. (Eds), *Accounting and the Law*, Prentice Hall International, London, pp. 159-190.

Gray, I. and Manson, S. (2011), *The Audit Process: Principles, Practice and Cases,* Chapman and Hall, London.

Gupta, U. (2000), *Information Systems*, Prentice Hall, USA.

Guy, D. and Sullivan, J. (1988), "The Expectations Gap Auditing Standards", *Journal of Accountancy*, April, pp. 36-46.

Gwilliam, D., (1997). The Auditor Liability to Third Parties. current issues in Auditing, Paul Chapman, London

GWilliam, D., (1987). The Auditor, Thirds parties and Contributory Negligence. Accounting and Business Research, Vol. 18.

Hatherly, D. and Skuse, P. C. B. (1991), "Audit Reports", in Sherer, M. and Turley, S, (Eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman, London, pp. 115-130.

Hawes, L. C. (1975), *Pragmatics of Analoguing*, Addison-Wesley Publishing Company.

Hayakawa, S. I. (1963), *Language in Thought and Action*, Novello and Co., London.

Higon, A. and Blake, J. (1993), "The True and Fair Concept- a Formula For International Disharmony: Some Empirical Evidence", The International Journal of Accounting, Vol. 28, pp. 104-115.

Higson, A. (1997), "Developments in Audit Approaches: From Audit Efficiency to Audit Effectiveness", in Sherer, M. and Turley, S, (Eds), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman, London, pp. 198-215 .

Hillison, W., Alagiah, R. and Gunz, S., (2002). Commonwealth Convergence toward a Narrower Scope of Auditor Liability to Third Parties for Negligent Misstatement. American Business Law Journal, Vol.38, Issue 3.

Holsti, O. R. (1969), *Content Analysis for the Social Sciences and Humanities,* Addison-Wesleky Publishing Co., Reading.

Humphrey, C. G. (1991), "Audit Expectations", in Sherer, M. and Turley, S. (Eds), *Current Issues in Auditing*, 2nd ed., Paul Chapman Publishing Ltd, London, pp. 3-21.

Humphrey, C. G., Moizer, P. and Turley, S. (1992a), "The Audit Expectations Gap-Plus ca Change, Plus C'est la Meme Chose", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 137-161.

Humphrey, C. G., Moizer, P. and Turley, S. (1992b), *The audit Expectations Gap in the United Kingdom,* ICAEW, London.

Humphrey, C. G., Turley, W. S. and Moizer, P. (1991), "Protecting Against Detection: The Case of Auditors and Fraud?", *Paper Presented At the Third Inter-Disciplinary Perspectives on Accounting*, University of Manchester.

ICAEW (1986), *Report of the Working Party on the Future of the Audit*, ICAEW, London.

ICAEW (1989), *IT and the Future of the Audit*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

Institute of Internal Auditors (1988), Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, IIA, London.

International Federation of Accountant (IFA), (1998), Hand Book: International Standard on Auditing, ISA No. 610, considering The Work of Internal Auditing.

Johnson, P. E., Jamal, K. and Berryman, R. G. (1989), "Audit Judgment Research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, Nos. 1/2, pp. 83-99.

Johnson, R. B., Stokes, D. J. And Watts, D. G., (2001). Auditor Preferences for Liability Limitation. University of Southern Queensland.

Jones, M. J. and Shoemaker (1994), "Accounting Narratives: A Review of Empirical Studies of Content and Readability", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 13, pp. 142-184.

Kaplan, R. L., (1987). Accountants Liability and Audit Failure: When the Umpire Strikes Out. Journal of Accountancy, Vol.6.

Kinnear, P. R. and Gray, C. D. (1994), SPSS For Windows: Made Simple, Lawrence Erlbaum Associates, Hillsdale, USA.

Krause, P. (1985), "Internal Auditing Education: A Brief History", *The Internal Auditor*, Dec.

Lee, T. A. (1970), "The Nature of Auditing and its Objectives", *Accountancy*, April, pp. 292-296.

Lee, T. A. (1993), *Corporate Audit Theory*, Chapman and Hall, London.

Lee, T. A. (1995), "The Professionalization of Accountancy: A History of Protecting the Public Interest in A Self-interested Way", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 8, No. 4, pp. 48-69.

Liggio, C. D. (1974), "The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo", *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, No. 3, pp. 27-44.

Low, C. K. and Koh, H. C. (1997), "Concepts Associated With the 'True and Fair View': Evidence From Singapore", *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 3, pp. 195-202.

Lowe, J., Reckens, P. and white, S., (2002). The effect of decision, aid use and reliability on jurors' evaluation of auditor liability. Accounting review, Vol. 77.

Manson, S. and Zaman, M. (1996), "Analysis of Responses to the Expanded Audit Report", Paper Presented at the: *British Accounting Association Conference*, University of Wales Cardiff, UK.

Manson, S. McCartney, S. and Sherer M. (1997), *Audit Automation: The Use of Information Technology in the Planning, Controlling and Recording of Audit Work*, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Manson, S. McCartney, S. and Sherer M. (1997), "Audit Automation: Improving Quality or Keeping up Appearances?", in Sherer, M. and Turley, S. (Eds), *Current Issues in Auditing*, 3rd. ed., Paul Chapman Publishing Ltd, London, pp. 254- 272.

Manson, S. McCartney, S., Sherer M. and Wallace, W. (1997), "Audit Automation in the UK and the USA: A Comparative Study", *Working Paper Series*, Department of Accounting and Financial Management, University of Essex, UK.

Margheim, L.L., (1986.) Further Evidence of External Auditor's Reliance on Internal Auditor. Journal of Accounting Research, spring PP.194-205.

Mautz, R. K. (1959), "Evidence, Judgment, and the Auditor's Opinion", *The Journal of Accountancy*, April, pp. 40-44.

Mautz, R. K. and Sharaf, H. A. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, New York.

McGee, A. (1991), 'The 'True and Fair View' Debate: A Study in the Legal Regulation of Accounting, *The Modern Law Review*, Vol. 54, No. 6, pp. 874-888.

Mednick, R. (1986), "The Auditor's Role in Society", *Journal of Accountancy*, February, pp. 70-74.

Mills, S. K. and M. S. Bettner, (1992), "Ritual and Conflict in the Audit Profession", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 185-200.

Moizer, P. (1997), "Independence", in Sherer, M. and Turley, S. (Eds), (1991), *Current Issues in Auditing*, 2nd, ed., Chapman and Hall, London, pp. 55-69.

Narayanan, V. G., (1994). An analysis of auditor liability rules. Journal of accounting research, Vol.32.

Nobes, C. W. and Parker, R. H. (1991), "'True and Fair': A Survey of UK Financial Directors", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 18, No. 3, pp. 359-375.

Oliverio, M. E. and Newman, B. H. (1985), "Sharpen the Focus of Your Internal Auditing Function", *The Internal Auditor*, Feb.

Pacini, C., Martin, M. J. and Hawilton, L., (2000). At the Interface of Law and Accounting : An Examination of a trend Toward a Reduction in The Scope of Auditor Liability to Third Parties in The Common Law Countries. American Business Law Journal, Vol.137.

Page, R.F, (1980), How External Auditors Can Help You Evaluate Internal Control, The Internal Auditor PP.59.

Parker, R. H. and Nobes, C. W. (1991), "True and Fair: UK Auditors View", *Accounting and Business Research*, Vol. 21, No. 84, pp. 349-361.

Parker, R. H. and Nobes, C. W. (Eds) (1994), *Readings in True and Fair*, Garland Publishing Inc., New York.

Penno, M. (1990), "Auditing For Performance Evaluation", *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 3, pp. 520-536.

Porter, B. (1992), *Principles of External Auditing in New Zealand*, The Dummore, New Zealand.

Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting and Business Research, Vol 94.

Porter, B. (1997), "Auditors' Responsibilities With Respect to Corporate Fraud: A Controversial Issue" in Sherer, M. and Turley, S. (1997),

Current Issues in Auditing, (Eds), Paul Chapman Publishing Ltd, London, pp. 31-54.

Puxty, A. G. (1990), "The Accountancy Profession in the Class Structure", in Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (Eds), *Critical Accounts*, MacMillan, London, pp. 332-365.

Radcliffe, V. S. (1995), *Efficiency Audit: An Assembly of Rationalities and Programmes*, Paper presented at the Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Cleveland, Ohio.

Rittenberg, L. E. and Schwieger, B. J. (2003), Auditing: Concepts fod a Changing Environment, Thomson Learning, USA.

Robertson, J. C. (1995), "A Constrained Cost-Minimization Model for Audit Sample Planning", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 14, No. 2, pp. 105-123.

Rutherford, B. A. (1985), "The True and Fair View Doctrine: A Search for Explication", *Journal of Business Finance and Accounting*, Winter, pp. 483-494.

Schneider, A., (1984). Modeling External Auditor's Evaluation of Internal Auditing. Journal of Accounting Research, autumn PP 657-678.

Schneider, A., (1985). The Reliance of External Auditors on the Internal Audit Function. Journal of Accounting Research, autumn PP 911-919.

Seidler, L. J., (1976), *Symbolism and Communication in the Auditor's report*, Auditing Symposium 111: Proceedings of the 1967 Touche Ross, University of Kansas, Kansas.

Shaw, J. C. (1980), *The Audit Report-What it Says and What it Means*, Gee & Co., London.

Sherer, M. and Kent, D. (1988), *Auditing and Accountability*, Paul Chapman Publishing Ltd, London.

Sherer, M. and Turley, S. (1991), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing Ltd, London.

Sherer, M. and Turley, S. (1997), *Current Issues in Auditing*, Paul Chapman Publishing Ltd, London.

Sikka, P. (1992), "Audit Policy Making in the UK: The Case of the Auditor's Considerations in Respect of Going Concern", *European Accounting Review*, Vol. 1, No. 2, pp. 349-392.

Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H., and Cooper, C. (1992), *Eliminating the Expectations Gap?*, Certified Accountants Educational Trust, The Chartered Association of Certified Accountants, London.

Simmons, M. R. (2002), "The Framework for Internal Control: A Strategic Approach to Internal Audits", Internet Article, *http://www.dartmouth.edu/~mismmons/internal-auditing/cosbosic.htm.*

Singleton-Green, B. (1990), "Bridging the Expectation Gap", *Accountancy,* October, pp. 79-84.

Stacy, G. (1997), "True and Fair View: a UK Auditor's Perspective", *The European Accounting Review,* Vol. 6, No. 4, pp. 705-709.

Taylor, D. and Glezen, W., (1997). Auditing: An Assertions Approach. John Wiley & Sons.

Turley, S. and Cooper, M. (1991), *Auditing in the United Kingdom: A Study of Development in the Audit Methodologies of Large Accounting Firms,* Prentice Hall, London.

Vinten, G. (1991), "Modern Internal Auditing", in Sherer, M. and Turley, S, (Eds), *Current Issues in Auditing,* Paul Chapman, London, pp. 224-239.

Wallace, W. A. (1980), *The Economic Role of the Auditor in Free and Regulated Markets,* Touche Ross, London.

Williams, B. C. (1991), *The Significance of Some Recent Developments in IT for Auditing,* Paper read at First National Auditing Conference, Sheffield Polytechnic, UK.

Williams, D. W. (1985), "Legal Perspectives on Auditing", in Kent, D., Sherer, M. and Turley, S. (eds), Current Issues on Auditing, Harper and Row, London.

Williamson, A. L. (1994), "Audit Automation", *Accountants Digest,* No. 318, ICAEW, London.

Willmott, H. C. (1990), "Serving the Public Interest? A Critical Analysis of A professional Claim", in Cooper, D. J. and Hopper, T. M. (Eds), *Critical Accounts,* MacMillan, London, pp. 315-330.

Woolf, E. (1978), "Are the New Auditing Standards the Answer to a Major Problem?", *Accountancy,* September, pp. 68-69.

Woolf, E. (1997), "Preparing Audit Reports", *Accountancy,* March, p. 84.

Woolf, E., (1997). Auditing Today. (6th ed.), UK, Prentice Hall.



دار وائل للنشر

تطلب منشوراتنا لعام 2014 من :

الأردن	مكتبة وائل - شارع الجمعية العلمية الملكية - مقابل بوابة الجامعة الأردنية الشمالية هاتف: 96265335837+ - فاكس: 96265331661+ - ص.ب 1746 الجبيهة
الأردن	دار وائل للنشر والتوزيع - العبدلي - مقابل مجلس الأمة - بجانب الخطوط الجوية الملكية الأردنية - هاتف: 96265690005+ - فاكس: 96265661996+
الأردن	مؤسسة تسنيم للنشر - مقابل كلية عمان الجامعية - تلفاكس: 96264641162+
الجزائر	الدار الجامعية للكتاب - ولاية بومرداس - هاتف : 21324872766+
السعودية	مكتبة جرير - ليست مجرد مكتبة - الرياض - المركز الرئيسي هاتف: 9661462600+ - الرياض - شارع العليا وكافة فروعها
السعودية	مكتبة كنوز المعرفة للمطبوعات والأدوات المكتبية - جدة - الشرقية شارع ستين - هاتف : 96626514222+ فاكس: 926516593+
السعودية	مكتبة خوارزم العلمية - جدة - حي الجامعة مقابل كلية الهندسة هاتف : 96626817090+ فاكس : 96626818831+
السعودية	دار الناشر الدولي - الرياض - حي الملك فهد - هاتف: 96612071186+ الجوال : 966569759417+ - فاكس : 96612070587+
السعودية	مكتبة المتنبي - الدمام - هاتف: 96638413000+ - فاكس: 96638432794+
السعودية	المكتبة العصرية - جدة - هاتف : 96626730658+ - 96626730658+ فاكس : 96626739554+ - al_asria@hotmail.com
السعودية	مكتبة العبيكان - الرياض - العليا - الدمام - أبها - المدينة المنورة - الإحساء - القصيم حفر الباطن - حائل - وكافة فروع المكتبة بالسعودية - هاتف: 96614808647+
ليبيا	مكتبة أجيال للكتب العلمية - خلف الأكاديمية الليبية - جنزور - هاتف:218925365281+
ليبيا	دار الرواد - طرابلس - ذات العماد - هاتف: 218213350332+
ليبيا	مكتبة طرابلس العلمية العالمية - هاتف: 218213601583+ فاكس: 218213601585+ - tripoli.bookshop@hotmail.com
ليبيا	مكتبة الشهيد عبد الرحمن - مصراته - هاتف: 218913166076+
العراق	مكتبة الذاكرة - بغداد - الأعظمية - هاتف: 96414259987+ نقال: 9647800740728+ - info@althakerabookshop.com
العراق	مكتبة التفسير - أربيل - القلعة - هاتف: 9647508180866+
العراق	مكتبة دجلة للطباعة - بغداد - شارع السعدون - هاتف: 96417187092+ خلوي: 9647705855603+ - dijla.bookshop@yahoo.com
مصر	مكتبة مدبولي - القاهرة - 6 ميدان طلعت حرب - وسط البلد - تلفاكس: 20225756421+
مصر	القاهرة - مجموعة النيل العربية - شارع عزت سلامة - متفرع من شارع عباس العقاد هاتف: 20226717135+ - فاكس: 2022717185+
مصر	دار طيبة للنشر والتوزيع - القاهرة - 23 شارع الفريق محمد إبراهيم مدينة نصر هاتف: 20222725312+ - فاكس: 20222725376+
الإمارات	مكتبة دبي للتوزيع - دبي وكافة فروعها في الإمارات - هاتف:97143339998+
قطر	مكتبة جرير - ليست مجرد مكتبة - الدوحة - طريق سلوى - هاتف: 9744440212+
البحرين	جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا - المنامة - شارع المعارض - هاتف : 97317295500+
الكويت	مجموعة ايكوز للتجارة العامة - الكويت - هاتف : 96522667778+ فاكس : 96522667779+ - نقال : 96597150400+
الكويت	مكتبة دار ذات السلاسل - الكويت - هاتف: 9652428204+
رام الله	دار الشروق للنشر والتوزيع - هاتف: 97022965319+
الخليل	مكتبة دنديس - هاتف: 970599319922+ - Email : info@dandis.ps
سوريا	دار المنجد - دمشق - المزة هاتف: 963112135414+ فاكس: 963112118277+
لبنان	دار الكتب العلمية - بيروت - تلفاكس: 9615804810+ - 9615804811+
السودان	دار الجنان للنشر والتوزيع - الخرطوم - بري - حي الصفا - هاتف: 249918064984+
موريتانيا	المكتبة التجارية الموريتانية الكبرى - نواكشوط - هاتف: 2225253009+ ص.ب 341

www.darwael.com E-mail: wael@darwael.com

ومن كافة دور النشر العربية والمكتبات في الوطن العربي



دار وائل للنشر
دار وائل للنشر والتوزيع



دار وائل للنشر والتوزيع

تدقيق الحسابات
في ضوء المعايير الدولية
نظرية وتطبيق



